Die Bewegungsfreiheit bei der Aufstellung von Steuerbilanzen

Inaugural-Dissertation

zur
Erlangung der Doktorwürde
der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann-Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

Vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Albert Schneider
aus Wiesbaden-Biebrich.

1936

Herm. Prinz, Bückeburg.

Referent: Professor Dr. Dr. F. Schmidt

Korreferent: Dozent Dr. J. Fritz.

Tag der mündlichen Prüfung: 3. Juli 1934.

Die Bewegungsfreiheit bei der Aufstellung von Steuerbilanzen

****

****

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Johann Wolfgang Goethe-Universität

zu Frankfurt am Main

Vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Albert S c h n e i d e r

aus Wiesbaden-Biebrich.

1936

Herm. Prinz, Bückeburg.

Referent: Professor Dr. Dr. F. Schmidt

Korreferent: Dozent Dr. J. Fritz.

Tag der mündlichen Prüfung: 3. Juli 1934.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meiner toten Mutter in tiefster Liebe,
meinem Vater in Dankbarkeit
gewidmet.

Inhaltsübersicht.

	Seite
Literaturverzeichnis	V
A. Einleitung.	1
1) Der Begriff „Steuerbilanz".	1
2) Die Funktion der Steuerbilanz	2
3) Der Meinungsstreit über die Grundlage der Steuerbilanz.	2
4) Die gesetzliche Grundlage der Steuerbilanz.	3
5) Die Bestrebungen einer Trennung von Handelsbilanz und Steuerbilanz.	5
6) Kritische Betrachtung der Trennungsbestrebungen von Handelsbilanz und Steuerbilanz.	6
B. Allgemeine Bedeutung des Wertproblems. . .	9
I. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften	10
1) Zweck und Ziel	10
2) Die Bilanzierungsvorschriften des § 261 HGB.a.F.	12
a) Anlagewerte	12
b) Umlaufswerte	13
3) Die Aktienrechtsreform vom 19.Sept. 1931 (RGBl.I.S.493).	14
4) Die Bilanzierungsvorschriften des § 261 HGB.n.F.	15
a) Anlagewerte	15
b) Umlaufswerte	18
c) Der Geschäfts- oder Firmenwert. .	20
d) Die Behandlung des Disagios . . .	21
II. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften	23
1) Zweck und Ziel	23
2) Das Bewertungswahlrecht der §§ 19, 20 EStG.	24

Seite

a) Inwieweit gibt die Steuerbilanz Bewegungsfreiheit? 24
b) Inwieweit versagt die Steuerbilanz die Bewegungsfreiheit? . . . 26
3) Ihre Einschränkung durch § 13 EStG. und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 27
III. Die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes. 32
1) Ihre Entwicklung. 32
ad a) Rechtsprechung und Schrifttum . 33
ad b) Die Steuerbilanz eine abgeleitete Bilanz 36
2) Das heutige Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz 37
3) Rechtsprechung und Schrifttum 38
IV. Das Bewertungsproblem. 48
1) Die Bewertungsmöglichkeiten des Einkommensteuergesetzes. 48
2) § 261 HGB. als allgemeingültige Bewertungsnorm in Literatur und Rechtsprechung 49
3) Der gemeine Wert. 55
a) Anlagevermögen 55
b) Umlaufsvermögen. 71
4) Der Anschaffungs- oder Herstellungspreis 89
a) Anlagevermögen 89
b) Umlaufsvermögen 94
5) Der Zwischenwert 95
V. Das Problem der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung 100
1) Allgemeines 100
2) Der Begriff der
a) Bilanzberichtigung 101
b) Bilanzänderung 104
3) Ihre Voraussetzung und Grundlage . . 105

Seite

4) Das Recht der
a) Bilanzberichtigung 106
b) Bilanzänderung 109
5) Wie lange darf in der Handelsbilanz eine Berichtigung oder Änderung vorgenommen werden? 112
6) Wie lange darf eine für die Besteuerung eingereichte Bilanz (Schlußbilanz) geändert werden? 113
a) Personalgesellschaften 113
aa) Die Voraussetzung einer Änderung im Rechtsmittelverfahren. 117
b) Kapital- oder Erwerbsgesellschaften. 119
7) Die Frage der Bilanzänderung in der Anfangsbilanz 124
8) Wie lange darf eine für die Besteuerung eingereichte Bilanz (Schlußbilan) berichtigt werden? 130
9) Die Frage der Bilanzberichtigung in der Anfangsbilanz 134
10) Allgemeine Bedeutung des Problems für das Bewertungsrecht 139
VI. Das Problem der Bilanzkontinuität . . . 140
1) Die Bedeutung der Bilanzkontinuität für das Bilanzsteuerrecht 140
2) Die Grundlagen der Bilanzkontinuität in der
a) Handelsbilanz 141
b) Steuerbilanz 142
3) Die Arten der Bilanzkontinuität . . . 143
a) Allgemeine Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität 143
aa) Bedeutung und Grundsatz der allgemeinen Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität 147
b) Spezielle Bilanzkontinuität . . . 152
c) Innere Bilanzkontinuität 153

Seite

4) Zusammenfassung 161

VII. Das Abschreibungsproblem. 163

1) Begriff und Bedeutung 163

2) Der steuerrechtliche Abschreibungsbegriff 165

ad a) Absetzungen wegen Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 16 Abs. 2-4 EStG.). 165

ad b) Abschreibungen wegen Entwertung 167

3) Die wirtschaftliche Abnutzung 170

4) Die Abschreibungen in bezug auf die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes 183

5) Abschreibungsmethoden im Spiegel der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. 189

6) Die Abschreibungsfrage in bezug auf Forderungen 199

a) Gesetzliche Grundlage und Anwendungsbereich 199

b) Gesamtbewertung 202

c) Der Grundsatz der Bilanzkontinuität 204

d) Die Höhe des Abschreibungssatzes . 208

e) Die steuerrechtliche Behandlung des Firmen- oder Geschäftswertes . . . 212

C. Schlußwort. 217

Abkürzungen 219

Anhang. Wortlaut der wichtigsten Gesetzesbestimmungen 220

Literaturverzeichnis.

Beilage zu Nr.4e Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer, Berlin 25.2.1930 S.1.

Kennerknecht, „Berichtigung und Änderung der Steuerbilanz".

Wirtschaftliche Kurzbriefe Gruppe 9 Blatt 453: „Zur Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz".

Bücher:

Becher, „Das Steuerrecht der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung", II.Aufl. Berlin 1927.

Beuck, „Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zur Steuerbilanz", Berlin 1930.

Böhm-Bawerk, „Kapital und Kapitalzins", II.positive Theorie des Kapitales, I.Band, Jena 1921.

Bühler, „Bilanz und Steuer", Berlin 1933.

Findeisen, „Unternehmung und Steuer", Stuttgart 1923.

Gerchel-Spannenkrebs, „Buchführung und Bilanz in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, Bd.I. Stuttgart 1929; Bd.II 1930.

Gerstner, „Bilanz-Analyse", VII.Aufl.Berlin und Leipzig 1922.

Hein, „Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung", Berlin 1928.

Helpenstein, „Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz", Berlin 1932.

Hengstl, „Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und ihre Bedeutung für das Steuerrecht", Berlin 1932.

Lehmann-Hirsch, „Verordnung über Aktienrecht", II. Aufl., Mannheim 1932.

Liefmann, „Die Unternehmungsformen", Stuttgart 1912.

Lion, „Das Bilanzsteuerrecht", II.Aufl. Berlin 1922.
Lion, „Wahre Bilanzen", C.Heymann-Verlag Berlin 1927.
von Lippmann, „Handelsbilanz und Steuerbilanz", Berlin 1928.
Nicklisch, u.a., „Handwörterbuch für Betriebswirtschaft", Stutgart 1926-1928.
Reinstrom, „Das neue Aktienrecht", 1932.
Reisch-Kreibig, „Bilanz und Steuer", Bd.I Wien 1907, II.Aufl.; Bd.II 1931 III.Aufl.
Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, „Verordnung über Aktienrecht", Berlin 1932.
Schmalenbach, „Dynamische Bilanz", IV.Aufl. Leipzig 1926.
Schmidt, „Die organische Tageswertbilanz", III.Aufl. Leipzig 1929.

Kommentatoren:

Becker, „Handkommentar der Reichssteuergesetze", Bd.I und II Stuttgart 1929.
Becker, „Kommentar zur Abgabenordnung", II.Aufl., Erläuterte Handausgabe, Berlin 1922.
Beuck, „Das Vermögenssteuergesetz vom 10.Aug.1925," II.Aufl., Berlin 1927.
Blümich-Schachian, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Berlin 1925.
Erler-Koppe, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Stuttgart 1929.
Evers, „Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 10.Aug.1925", Berlin 1927.
Glaser, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1920", Berlin 1920.
Holländer, „Einkommensteuergesetz und Körperschaftssteuergesetz nebst den zugehörigen Aus- und Durchführungsbestimmungen, Verordnungen und Erlassen, Berlin 1926.
Kennerknecht, „Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 10.Aug.1925", Köln 1926.
Kuhn, „Das Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Berlin 1926.

Lehmann-Ring, „Kommentar zum Handelsgesetzbuch".
Mirre, „Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz", Stuttgart 1926 (10.8.25).
Mrozek, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Köln 1926.
Pissel-Koppe, „Das Einkommensteuergesetz mit Aus- und Durchführungsbestimmungen", II.Aufl. Berlin 1928.
Rosendorff-Herrmann, „Das Körperschaftssteuergesetz", VII.Aufl., Berlin 1932.
Staub, „Kommentar zum Handelsgesetzbuch", Bd.II mit § 261, bearbeitet von Pinner, 12./13. Aufl., Berlin 1926.
Strutz, „Handbuch des Reichssteuerrechts", III.Aufl. Berlin 1927.
Strutz, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Bd.I Berlin 1927 Bd.II Berlin 1929.
Zimmermann, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.Aug.1925", Stuttgart 1926.

Zeitschriften:

„Deutsche Steuerzeitung", Berlin.

Bauder, „Das kaufmännische Ermessen bei den Abschreibungen", 1931 Nr.6 S.298.
Blümich, „Zur Zulässigkeit der Bilanzänderung", 1929 Nr.8 S.348.
Blümich, „Steuerliche Buchprüfungsgrundsätze (Die Prüfung und ihre Folgen)", 1931 Nr.10 S.417.
Brönner, „Abschreibungen auf Außenstände", 1926 Nr.10 S.880.
Brönner, „Wie lange ist eine Änderung der Handelsbilanz für Steuerzwecke zulässig?" 1929 Nr.6 S.264.
Brönner, „Inwieweit kann die Steuerbilanz nach Abgabe der Steuererklärung abgeändert werden?" 1932 Nr.7 S.298.

Eckstein, „Das Recht des Kaufmannes auf Berichtigung der Handelsbilanz für die Steuer", 1927 Nr.3 S.235.

Eckstein, „Absetzungen wegen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung", 1929 Nr.4 S.164.

Eildienst der „Deutschen Steuerzeitung", Berlin 1928 Nr.6, 12, 17.

Erler, „Der Einfluß der Handelsbilanz auf die Steuerbilanz", 1932 Nr.4 S.166.

Erler, „Der Zeitwert im Bilanzrecht", 1932 Nr.9 S.388.

Freundlich, „Das Firmenwertkonto nach dem Handelsrecht und Steuerrecht", 1932 Nr.9 S.379.

Gebhardt, „Bilanzänderung und Bilanzkontinuität", 1931 Nr.4 S.134.

Großmann, „Das freie Ermessen für die Wertansätze bei der Einkommensteuer", 1933 Nr.11 S.476.

v.Hofmannsthal, „Wann muß die Bilanz berichtigt werden?" 1929 Nr.2 S.85.

Kennerknecht, „Zur Frage der Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz", 1931 Nr.5 S.207.

Klebba, „Die Besteuerung des Warenlagers", 1930 Nr.6 S.252.

Lion, „Bilanzberichtigung nach Handels- und Steuerrecht", 1928 Nr.10 S.869; 1928 Nr.11 S.984.

Lion, „Der Reichsfinanzhof über Abschreibungen", 1931 Nr.5 S.176.

Lünz, „Die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in bezug auf Abschreibungen", 1932 Nr.9 S.373.

Mirre, „Der Teilwert" (Ein Beitrag zum steuerlichen Wertproblem. - § 19 Abs.1 Einkommensteuergesetz," 1927 Nr.4 S.292.

Mirre, „Zur Bewertung von Waren und Schulden in der Einkommensteuerbilanz", 1928 Nr.3 S.113.

Mirre, „Die Zulässigkeit von Bilanzänderungen", 1931 Nr.1 S.13.

Rohde, „Die Bedeutung des Bilanzstichtages. Berücksichtigung von Tatsachen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind", 1933 Nr.1 S.37.
Ruprecht, „Ist die nachträgliche Berichtigung einer bereits eingereichten Steuererklärung zulässig?" 1926 Nr.9 S.782.
Springsguth, „Einkommensteuer und Kollektivabschreibung auf Warenbestände", 1929 Nr.7 S.302.
Stamm, „Gemischte Bilanzen? - Zur Frage des Verhältnisses zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz", 1929 Nr.4 S.177.
Wait Katis, „Die Berechnung der Abschreibungen vom Buchwert", 1933 Nr.7 S.302.
Weisensee, „Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Lichte der neuesten Literatur und Rechtsprechung für das Reichssteuerrecht" 1930 Nr.8 S.338; 1930 Nr.9 S.389.
Weisensee, „Zur Frage der Bilanzberichtigung" 1931 Nr.9 S.382.
Weisensee, „Über Abschreibungen", 1933 Nr.1 S.29.
Wachter, „Berücksichtigung der Steuerrechtsprechung bei Aufstellung der Handelsbilanz" 1931 Nr.2 S.82.
Wulff, „Geschäftswert, Firmenwert, ideelle Werte" 1931 Nr.5 S.177.

Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie (Berlin).

Fabisch, „Steuerbilanz und Handelsbilanz" 1932 Heft 9 S.240.
Giese, „Abschreibungen vom Geschäftswert", 1930 Heft 1 S.14.
Günther, „Bilanzberichtigung und Bilanzänderung nach Handels- und Steuerrecht" 1930 Heft 10 S.342; 1930 Heft 11 S.378.

Hoeres, „Die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes über steuerlich zulässige Abschreibungen auf Forderungen" 1928 Nr.10 S.369.

Metz, „Technische und wirtschaftliche Absetzungen für Abnutzung nach dem Einkommensteuergesetz" 1933 Heft 13.

Mühlhoff, „Grundsätzliches zu der Frage der
1) Berichtigung
2) Änderung
der der Steuerbehörde eingereichten Bilanz (Steuerbilanz). 1930 Heft 4 S.118.

Mühlhoff, „Bemessung der Absetzungssätze für die wirtschaftliche Abnutzung von Gegenständen des Betriebsvermögens" 1930 Nr.10 S.348.

Mühlhoff, „Möglichkeiten der Umbildung (Berichtigung und Änderung der Steuerbilanz)" 1932 Heft 5 S.132.

Schmidt, „Bilanzkontinuität" 1933 Heft 13 S.126.

Senf, „Der Teilwert", 1930 Heft 1 S.6.

Steuerarchiv (Berlin).

Brönner, „Abweichende Abschreibungen in der Steuergegenüber der Handelsbilanz" 1931 Nr.2 S.48.

Dalquen, „Die Besteuerung der immateriellen Werte" 1928 Nr.5 S.129.

Eckstein, „Zur Auslegung der §§ 19 bis 21 des neuen Einkommensteuergesetzes vom Standpunkt des buchführenden Kaufmanns" 1926 S.190; 1926 S.221.

Eckstein, „Die Kontinuität (Gleichartigkeit) der Steuerbilanzen" 1927 Nr.4 S.113.

Engel, „Teilwertproblem und Buchprüfung" 1931 Nr.8 S.240; 1931 Nr.9 S.276.

Fritz, „Das Verhältnis des Begriffs ordnungsmäßiger Buchführung zu den Bewertungsvorschriften des § 19 EinkStG. und der Begriff des

gemeinen Werts im Sinne des § 19 Abs.1 Satz 1 EinkStG." 1926 Nr.12 S.38.
Gothe, „Der Grundsatz der inneren Kontinuität und seine Verankerung in § 13 des EinkStG." 1932 Nr.3 S.80; Nr.4 S.115; Nr.5 S.145.
Grünbaum, „Die kleine Aktienrechtsreform unter besonderer Berücksichtigung ihrer steuerlichen Bedeutung" 1931 Nr.11 S.323.
Mirre, „Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen" 1931 Nr.2 S.35.
Senf, „Erörterungen über die zweckmäßige Form der Steuerbilanz" 1928 Nr.4 S.115; 1928 Nr.5 S.146.
Zimmermann, „Die steuerliche Bedeutung des Teilwerts" 1931 Nr.7 S.201.

Steuer und Wirtschaft (Stuttgart).

Becker, „Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen" 1925 S.1801.
Becker, „Grundlagen aus den neuen Steuergesetzen" 1927 S.1007.
Becker, „Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Geschäftswertes (§ 261 Nr.4 des HGB.n.F.)" 1931 S.1405.
Becker, „Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen. Zur steuerrechtlichen Behandlung des Firmenwertes und der immateriellen Güter", 1925 S.79-100.
Becker, „Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingung des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise", 1932 S.520.
Evers, „Zur Auslegung der Worte" zu beachten „in § 13 Satz 2 EinkStG.1925, 1926 S.1733.
Lion, „Die Besteuerung des Geschäftswerts (Goodwill, Kundschaft, Firmenwert, Verlagswert)" 1925 S.725.

Lion, „Die Bewertung der Waren und Vorräte in der Bilanz für die Einkommen- und Körperschaftssteuer", 1927 S.765.
Lion, „Der Reichsfinanzhof und das Bilanzsteuerrecht" 1928 S.1035.

Der Wirtschaftsprüfer.

Hengstl, „Wie können Fehler nach rechtskräftiger Veranlagung noch berichtigt werden?" 1933 Nr.5 S.97.
Strauber, „Betriebswirtschaftliche Abschreibungsmethoden im Wandel der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes,"1932 Nr.3 S.45.
Thaler, „Zur Bemessung der Abschreibungen in der Steuerbilanz" 1932 Nr.23 S.428.
Wulff, „Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz" 1932 Nr.7 S.123.

Zeitschrift für Betriebswirtschaft.

Auler, „Der Unternehmungsmehr- und -minderwert in der Bilanz" 1927 Heft 10 S.727.
Grünbaum, „Über System und Inhalt des Bilanzsteuerrechts" 1932 Heft 1 S.36.
Vogt, „Abschreibung vom Buchwert" 1932 Heft 5 S.302.

Der Buch- und Betriebsprüfer.

Mühlhoff, „Das Verhältnis der Steuerbilanz zu Handelsbilanz. Wird der Reichsfinanzhof seine Abhängigkeitstheorie aufgeben?" 1932 Nr.8 S.84.

Steuer und Wirtschaft (Beamtenausgabe).

Böttcher, „Zur Frage der Berücksichtigung nach dem Bilanzstichtag bekanntgewordener Umstände in der Steuerbilanz" 1932 Nr.8 S.1039.

Schiersand, „Das Delkrederekonto in der Handels- und Steuerbilanz" 1932 Nr.8 S.1017.

Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen.

Stamm, „Steuerbilanz und kaufmännische Bilanz," 1929 Heft 2 S.39.

Der Papier-Fabrikant.

Schneider, „Warenbestände und Vorräte an Roh- und Hilfsstoffen in der Einkommen- und Körperschaftssteuerbilanz" 1927 Nr.27 S.469.

Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen.

Stamm, „Reichsfinanzhof und Wirtschaft" 1927 Heft 11 S.423.

Stamm, „Abschreibungen auf Anlagewerte" 1928 Heft 5 S.211.

Bank-Archiv (Berlin).

Hausmann, „Die Handelsbilanz als Korrektiv der Steuerbilanz zum Nachteil des Steuerpflichtigen", 1930 Nr.18 S.352.

Mirre, „Handelsbilanz und Steuerbilanz bei Gesellschaften mit und ohne juristische Persönlichkeit in vergleichender Darstellung" 1929/30 S.88.

Stamm, „Bilanzberichtigung in der Praxis" 1927/28 S.400.

Mitteilungen des Bundes der Buchsachverständigen Deutschlands.

Senst, „Der Geschäftswert im Reichssteuerrecht" 1931 Nr.1 S.24.
Werneburg, „Zur Bilanz des Vollkaufmanns gemäß den §§ 39, 40 des Handelsgesetzbuches" 1931 Nr.1 S.18.

Der praktische Betriebswirt.

Klebba, „Zur Aktivierbarkeit von Aufwendungen" 1933 Nr.10 S.778.
Nicklisch, „Der gemeine Wert" 1933 Nr.11 S.819.

Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht.

Böttcher, „Die Grundlagen des Herstellungspreises im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1925", 1930 S.37-107.
Helpenstein, „Der Teilwert der steuerlichen Erfolgsbilanz in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes" 1931 Heft 4 S.565.

Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

Kalischer, „Handelsbilanz und Steuerbilanz" 1931 Heft 1 S.31.
Kalischer, „Die Bewertung der Warenvorräte in der Einkommensteuerbilanz" 1930 Heft 6 S.265.
Ketscher, „Die Behandlung des Disagios (Damnum) in der Handelsbilanz und Steuerbilanz" 25. Jahrgang Heft 8 S.425.

Deutsche Wirtschaftszeitung.

Becker, „Zur Frage des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz" Nr.48 und 49 November 1928.

Zeitungen:

Frankfurter Zeitung.

Heilbrunn, „Wie sind Pfund- und Dollar-Schulden in die Bilanz einzusetzen?" Zweites Morgenblatt Nr.834 S.4.

Die angeführten Urteile und Entscheidungen wurden entnommen aus:
1) Reichssteuerblatt
2) Kartei Mrozek
3) Steuer und Wirtschaft.

E I N L E I T U N G :

Wenn ich einleitend zu meinem Thema kurz ein Wort über den Begriff der Steuerbilanz selbst und ihre Entwicklung in bezug auf die Handelsbilanz sage, so deshalb, weil in der Literatur ein zusammenhängendes Wort hierüber fehlt. Die nur gelegentlichen Andeutungen (1) haben wohl ihre Hauptursache darin, daß man im Gesetz weder eine Definition des Begriffes „Steuerbilanz" noch das Gebot der Aufstellung einer solchen überhaupt vorfindet. Wenn man aber bedenkt, daß die Steuern in unserem Wirtschaftsleben als Kostenfaktor heute noch eine höchst bedeutende Rolle spielen, dürfte es auch schon im Interesse des Themas liegen, kurz darauf einzugehen.

1) Der Begriff „Steuerbilanz".

Wie bereits erwähnt, gibt das Gesetz keine Definition über den Begriff der Steuerbilanz. Meines Erachtens kann man sie als eine in wirtschaftlichem und fiskalischem Interesse errichtete Bilanz bezeichnen, deren Wortbezeichnung als „Steuer-Bilanz" Sinn und Zweck derselben dokumentieren. Aus der einschlägigen Literatur will ich neben anderen als bedeutendsten Vertreter Lion nennen, der Begriff und Wesen der Steuerbilanz erstmalig mit seltener Einfachheit und größter Klarheit herausgestellt hat und sagt (2): „Es ist die für Steuerzwecke aufgestellte Bilanz; oder die Handelsbilanz mit den Veränderungen, die das Steuerrecht verlangt und mit sich bringt." Eine für den Laien mehr verständliche

---

1) vgl. Hein, Steuerrecht u.Handelsrecht S.124, Bln. 1928;
ebenso Lion, das Bilanzsteuerrecht, S.12 II.Aufl. Bln. 1923.
2) Lion a.a.O.S.15.

Erklärung bringt Feilchenfeld (1), indem er definiert: „Die Steuerbilanz ist eine steuerliche Erklärung in bilanzmäßiger Form, welche - aus der Handelsbilanz abgeleitet - die Sondervorschriften des Steuergesetzes berücksichtigt und deren Ergebnis die Feststellung des steuerpflichtigen Ertrages oder Vermögens bilden soll."

2) Die Funktion der Steuerbilanz.

Eine weit wichtigere Frage ist, was unter einer Steuerbilanz in bezug auf ihr Anwendungsgebiet zu verstehen ist, d.h. wo Steuerbilanzen überhaupt auftreten. Sucht man im Gesetz einen Anhaltspunkt oder auch nur einen Hinweis, so wird man enttäuscht. Lediglich sowohl die Praxis als auch die Literatur stehen hilfreich zur Seite. Hier spricht man von Vermögensaufstellungen, soweit die Vermögenssteuer in Frage kommt, dagegen von Steuerbilanzen in der Einkommen- und Körperschaftssteuer. Damit ist auch meiner Arbeit - entsprechend dem Thema - mit dem Gebiet der Ertragssteuerbilanzen die Grenze gesetzt.

3) Der Meinungsstreit über die Grundlage der Steuerbilanz.

Habe ich nun eine Grenzziehung vorgenommen, innerhalb deren man von Steuerbilanzen spricht, so taucht die eigentlich verspätete Frage auf, ob das Gesetz überhaupt die Aufstellung von Steuerbilanzen fordert. Aber auch hierüber gibt das Gesetz, wie bereits erwähnt, keinen Aufschluß. Obwohl somit im Gesetz keine Steuerbilanz gefordert wird, im Gegensatz zur Handelsbilanz, deren Aufstellung gemäß § 40 HGB. zwingender Natur ist, hat sich dennoch wieder aus der Praxis heraus der Brauch gebildet,

---

1) Zitiert aus „Steuerbilanz u.kaufmännische Bilanz", von Stamm in „Betriebswirtschaftliche Rundschau u.Archiv f.Revisions- u.Treuhandwesen 1929 Heft 2 S.39.

Steuerbilanzen aufzustellen. Dabei standen sich bis zur Auswirkung der neuen Steuergesetze vom 10. Aug. 1925 grundsätzlich zwei Anschauungen gegenüber (1). Die erste war die, daß die Handelsbilanz, so wie sie war, als Grundlage der Besteuerung dienen sollte, gewissermaßen eine Alleinherrschaft auch gegenüber den Steuerbehörden. Die zweite Anschauung war gerade entgegengesetzt. Sie erstrebte eine völlige Trennung, insofern als die Handelsbilanz nur formell die Grundlage der Steuerbilanz bilden und eine Steuerbilanz nach eigenen und vollkommen selbständigen Prinzipien aufgestellt werden sollte, wie das Einkommen oder Vermögen zu berechnen ist. Der tiefere Grund des daraus entstehenden Meinungsstreites über das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz ist m.E. in den verschiedenen Zielen beider Bilanzen selbst zu suchen. Lion (2) führt hierzu treffend aus: „Darüber hinaus ist aber der grundsätzliche Gegensatz der Bilanzen so außerordentlich fühlbar. Sie betrachten dieselben kaufmännischen Unternehmen von zwei verschiedenen Welten aus; das Steuerrecht hat nur dagegen Vorsorge zu treffen, daß der Kaufmann nicht zu wenig Gewinn oder Vermögen ausweist. Das wäre ein Verstoß gegen die anderen Steuerzahler und gegen den Staat. Die handelsrechtlichen Vorschriften dagegen enthalten, wenigstens nach jetzt herrschender Auffassung, nur Höchstvorschriften; es soll verhütet werden, daß der Unternehmer zuviel Gewinn ausweist. Die Bilanzen sind also in komplizierteren Fällen immer auf das Grundsätzlichste entgegengesetzt".

4) Die gesetzliche Grundlage der Steuerbilanz.

Was heute von diesen beiden Richtungen im Hinblick auf das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz übrig geblieben ist, stellt einen Kompromiß dar; denn weder die Handelsbilanz noch die Steuerbilanz herrschen für sich selbständig. Viel-

---

1) vgl. Hein a.a.O.S.124.
2) Lion: Wahre Bilanzen, S. 4.

mehr trat mit der Einführung der neuen Steuergesetze vom 10. August 1925 erst die eigentliche Steuerbilanz in dem Sinne auf, wie wir sie heute kennen. Bedingt bzw. ermöglicht wurde zunächst die Aufstellung einer sogenannten „Steuereröffnungsbilanz" durch die Übergangsvorschriften der §§ 104-110 EStG. Diese Steuereröffnungsbilanz bildete für die folgenden Jahre die Grundlage der Ermittlung des gewerblichen Ertrages auf Grund der Bestimmungen der §§ 12, 13, 15-18 und 19, 20 EStG., sodaß sich daraus die „Steuerbilanz" ableitet (1). Durch die verschiedenartige Zielsetzung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften hat sich in der Praxis die Gepflogenheit zur Aufstellung der Steuerbilanz auch in formell selbständiger Form herausgebildet, um einen klareren Überblick über den Wertablauf des steuerlichen Anlage- und Umlaufkapitals zu haben. Insofern ging die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz hervor, woraus sich später die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes entwickelte. Bereits in der Begründung zu dem Entwurf des neuen Einkommensteuergesetzes S.46 faßt der Gesetzgeber das Verhältnis der Vorschriften, die die Feststellung des Betriebsgewinnes buchführender Gewerbetreibender regeln zu den handelsrechtlichen und Buchführungsgrundsätzen dahin zusammen: „Grundsätzlich soll die Steuerbilanz sich an die Handelsbilanz anschließen. Eine volle Übereinstimmung besteht aber nicht. In der kaufmännischen Bilanz ist dem Ermessen des Geschäftsmannes ein weiter Spielraum gelassen, er darf sich nur nicht zu hoch einschätzen. In der Einkommensteuerbilanz, die keine Bestands- sondern nur eine Erfolgsbilanz ist, sollen die tatsächlichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnittes ihren Ausdruck finden. Daher müssen, abgesehen von der sachlichen Richtigkeit die Werte zutreffend sein und eine Reihe von speziellen Steuervorschriften berücksichtigt werden". Ebenso findet die Abhängigkeitstheorie auch ihren

---

1) Stamm: „Steuerbilanz u.kaufm. Bilanz" a.a.O. S. 39.

gesetzlichen Niederschlag in § 13 des Einkommensteuergesetzes 1925, worin ausdrücklich auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hingewiesen wird. Es heißt dort „bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind, oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches tatsächlich führen, ist der Gewinn der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnittes ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens..... Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen..... und die Bewertung (§§ 19-21) zu beachten." Diese rein gesetzliche Grundlage wird in dem bedeutenden Gutachten des Reichsfinanzhofes vom 15. Februar 1927 (1), sowie in einer Reihe von Entscheidungen bis auf den heutigen Tag immer mehr vertieft und ausgebaut. Eine eingehende Würdigung der Abhängigkeitstheorie von Steuerbilanz und Handelsbilanz auf Grund der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes werde ich in einem besonderen Kapitel folgen lassen.

5) Die Bestrebungen einer Trennung von Handels- bilanz und Steuerbilanz.

Aus dieser Abhängigkeitstheorie ergaben sich draußen in der Praxis Schwierigkeiten, die Mühlhoff (2) veranlaßten, dazu Stellung zu nehmen, mit dem Ziele der Trennung von Handelsbilanz und Steuerbilanz. Er geht von der Überzeugung aus, daß die These des Reichsfinanzhofes „die Steuerbilanz ist die von der ordnungsmäßig aufgestellten Handelsbilanz abgeleitete Bilanz" die Ursache der unklaren Steuerbilanzen sei, weil die Verknüpfung beider ein

---

1) Bd. 20 S.325 ff amtl. Slg.
2) Mühlhoff, der Buch- u. Betriebsprüfer 1932, Heft 8.

Wirrwarr, durch die verschiedensten Vorschriften, die erforderlich seien, hervorgerufen würde. Um endlich für Steuerzwecke klare Bilanzen zu haben, fordert er die Aufstellung getrennter Steuerbilanzen, die mit der Handelsbilanz nichts gemein haben. Begründet wird der Schritt damit, daß die Theorie des Reichsfinanzhofes keine besonders große praktische Bedeutung habe für das Steuer- und Bilanzrecht. Ferner würden die unerfreulichen Auseinandersetzungen in der Literatur ein Ende finden, wann eine Handelsbilanz richtig oder unrichtig aufgestellt ist, und inwieweit die von dem Reichsfinanzhof aufgestellten Erfordernisse für eine ordnungsmäßige Steuerbilanz auch als Erfordernisse einer ordnungsmäßigen Handelsbilanz anzusehen seien (vgl. St.W. 1932 April/Mai Heft Sp. 519). Einen weiteren Vorteil durch die Verselbständigung der Steuerbilanz sieht Mühlhoff auf dem Gebiete der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, das durch die heutige Verquickung beider Bilanzen fast unlösbar sei (1). Er verweist auf die Urteile vom 5. November 1931 - I A 180/30 - RSTBl. 1932 S.63, und Urteil vom 9.Dezember 1931 - I A 345/31 - RSTBl. 1932 S.147, die eine schwierige Konstruktionsbildung erkennen lassen, keinen praktischen Wert haben und bei Verselbständigung der Steuerbilanz verschwinden würden.

6) Kritische Betrachtung der Trennungsbestrebungen von Handelsbilanz und Steuerbilanz.

Eine eingehende Stellungnahme zu den Mühlhoff'schen Bestrebungen muß ich mir im Hinblick auf mein Thema versagen. So einfach und leicht durchführbar aber im ersten Augenblick diese Vorschläge erscheinen, glaube ich nicht an die in Aussicht gestellten segensreichen Auswirkungen in ihrer Gesamtheit. Gerade bei einer, für unsere heuti-

---

1) vgl. Mühlhoff, Mittlgn.d.Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1932 Heft 5 S.132 ff.

ge Zusammensetzung von Handelsbilanz, solch umwälzenden Neuerung, wie sie die Mühlhoff'sche darstellt, sind nicht unerhebliche Nachteile damit verbunden, die bei Gegenüberstellung der Vorteile doch erheblich überwiegen dürften. Zunächst gehe ich mit dem Urteil Lions (1) über die damals schon vorgenommene Trennung von Handelsbilanz und Steuerbilanz einig, daß sich die Abstraktion von Bilanzen, sowohl der Steuerbilanz als auch der Handelsbilanz nicht völlig durchführen läßt. Das schwierigste Hindernis aber ist der Reichsfinanzhof selbst, dessen Rechtsprechung im Sinne der Abhängigkeitstheorie die indirekten gesetzlichen Bestimmungen hierüber immer mehr erweitert und vertieft hat. Der Reichsfinanzhof hat noch in dem Urteil vom 5. November 1931 - I A 180/30 RSTBl. 32 S.63, worin sich der I. Senat der Rechtsprechung des VI. Senates in bezug auf die Abhängigkeit von Steuerbilanz und Handelsbilanz ausdrücklich anschließt, zu der Frage einer eventuellen Trennung eindeutig Stellung genommen und erklärt: „Der erkennende Senat vermag auch in den Einwendungen der Bfin. keinen hinreichenden Anlaß zu finden, von dieser durch den VI. Senat ausgebildeten Rechtsprechung abzuweichen. Wollte man von der in dieser Rechtsprechung entwikkelten Auffassung über das Verhältnis der Regeln ordnungsmäßiger Buchführung zu den in § 13 EStG. genannten steuerrechtlichen Vorschriften abrücken, dann würde das eine völlige Umkehr der Grundeinstellung des Reichsfinanzhofes zu den für die Buchführenden bedeutsamsten Vorschriften des EStG. bedeuten. U.a. müßten dann folgerichtig auch alle durch die bisherige Auslegung ermöglichten, von den Steuerpflichtigen begrüßten Erleichterungen, wie sie in der Entscheidung VI A 594/27 = Kartei a.a.O. beispielsweise angedeutet sind, wieder rückgängig gemacht werden. Der erkennende Senat findet keinen Anlaß, die vom VI. Senat mit guten Gründen vertei-

---

1) vgl. Lion a.a.O.S.12 u.13.

digte Rechtsprechung anzugreifen". Damit ist den Mühlhoff'schen Bestrebungen zunächst ein fast unüberwindliches Hindernis entgegengesetzt, weniger aus dem Grunde der glatten Ablehnung, als aus der Tatsache, daß fast die ganze Rechtsprechung des RFH. auf der Abhängigkeit von Handelsbilanz und Steuerbilanz basiert. Wenn Mühlhoff ferner auf die unerfreulichen Auseinandersetzungen hinweist, wann eine Handelsbilanz richtig oder unrichtig aufgestellt ist usw., dann ist m.E. das „Feld der unerfreulichen Auseinandersetzungen" nur verkleinert; denn auch bei einer völligen Trennung von Handelsbilanz und Steuerbilanz wird und muß man als Ergebnis eine „ordnungsmäßig" aufgestellte Steuerbilanz erwarten. Allerdings würde eine Steuerbilanz im Mühlhoff'schen Sinne fast jede Kompliziertheit - im Gegensatz zur heute gültigen Steuerbilanz - verloren haben und damit ohne Zweifel ein Schritt zur größeren Klarheit sein. In gleicher Weise werden die Auswirkungen auf dem Gebiete der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung dann dieselben sein. Im Prinzip aber wird eine Trennung beider Bilanzen diese auftretenden Schwierigkeiten als solche niemals beseitigen,

1) weil auch dann eine Steuerbilanz das Prädikat „ordnungsmäßig" haben muß, und
2) auch bei einer völlig unabhängig aufgestellten Steuerbilanz das Problem der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung auftritt.

Im Hinblick auf die ausgedehnte Rechtsprechung des RFH. unter dem Gesichtspunkt der Abhängigkeit von Handelsbilanz und Steuerbilanz, sehe ich in den Mühlhoff'schen Bestrebungen nicht so große Vorteile Inwiefern diesen Bestrebungen in der angekündigten Steuerreform Rechnung getragen wird, kann man nicht beurteilen.

H A U P T T E I L :

Allgemeine Bedeutung des Wertproblems.

Bevor ich meiner Aufgabe gemäß speziell zu den Bewertungsfragen sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz eingehend Stellung nehme, möchte ich nicht unterlassen, zunächst ein Wort über das Wertproblem selbst zu sagen.

Die Heimat des Wertproblems liegt unbestritten in der Volkswirtschaftslehre und reicht weit bis in deren Geschichte zurück. Mit dem Auftreten des Tauschhandels rückt es in den Vordergrund des Interesses, dessen Bedeutung in den mannigfachen Werttheorien zum Ausdruck kommt. Jedoch auch andere Wissensgebiete, wie das Handelsrecht, Steuerrecht, die Betriebswirtschaftslehre, ja sogar die Bewertungspraxis (1) beschäftigen sich mit dem Wertproblem, wie deren verschiedene eigene Theorien ebenfalls beweisen. Durch diese streng gesonderte Betrachtung aber werden die Einheitlichkeit des Problems gestört und gewisse Schwierigkeiten bereitet. Was diese Schwierigkeiten aber geradezu auf das Höchste steigert, ist, daß Bewertungsfragen und Werttheorien gleichzeitig nebeneinander erörtert werden, ohne eine scharfe Abgrenzung des einzelnen Wissensgebietes zu beachten (2). Dazu kommt speziell bei dem Bilanzsteuerrecht ein viel zu großes Schrifttum über diese Materie mit den fast ebenso vielen verschiedenen Meinungen, sodaß geradezu eine

---

1) z.B. gilt § 261 HGB. nur für die A.-G., die übrigen Betriebe richten sich aber so allgemein nach ihm, daß seine Vorschriften als Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes angesehen werden können.
2) vgl. Hein a.a.O.S.115.

Verworrenheit herrscht. Lion (1) bringt die Schwierigkeit des Bewertungsproblems, worüber sich seit langem schon führende Wissenschaftler und Praktiker einig sind, in den treffenden Worten zum Ausdruck: „Es gibt kaum ein Gebiet, in dem man sich durch mehr Gestrüpp und verwirrendes Dickicht hindurcharbeiten muß, um zu einer bescheidenen Lichtung zu kommen, als das der Bilanz". An anderer Stelle sagt er: „Das Bewertungsproblem enthält das Kernproblem des gesamten Bilanzwesens. Das ergibt sich schon aus der Aufgabe der Bewertung: den ganzen lebensvollen Organismus eines Unternehmens auf eine Reihe von Ziffern und schließlich auf eine einzige Saldo-Endzahl zurückzuführen".

Anschließend möchte ich mich nun dem eigentlichen Gebiet der Bewertung zuwenden und zwar zunächst der handelsrechtlichen. Dabei sollen die Vorschriften des Handelsrechts nach der alten Fassung kurz gestreift werden, unter besonderer Berücksichtigung der Aktienrechtsreform vom 19. September 1931 (RGBl. I S.493), dem heute gültigen Bewertungsrecht.

I. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften.

1) Zweck und Ziel.

Sucht man die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in ihrer Zweckbestimmung zu erfassen, so findet man in bezug auf die Bewertung Höchstwertgrenzen vor, die keineswegs überschritten werden dürfen. Die Ursache dieser Vorschriften ist:
1) der Gläubigerschutzgedanken, die Unterbindung einer leichtfertigen Kredithingabe und
2) die Vermeidung, daß nicht realisierte Gewinne oder Konjunkturgewinne ausgewiesen und als

---

1) Lion, a.a.O. S.1 u. S.119/120.

Gewinn ausgeschüttet werden; denn schließlich darf man die Tatsache und damit die Gefahr nicht verkennen, daß Gewinnberechnung und Gewinnausschüttung nahe verwandt sind und daher zu einseitigem Handeln verleiten. Was die Bewertungswahl betrifft, so ist es dem buchführenden Kaufmann innerhalb der Höchstwertgrenze ein weit größerer Spielraum gelassen, als bei der Aufstellung der Steuerbilanz. Auch darf der Kaufmann nach Handelsgewohnheitsrecht in weitem Umfange sein Vermögen ungünstiger ausweisen, als es tatsächlich ist (1). Des weiteren wird für Einzelkaufleute und Personalgesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften (A.-G.; K.-G.a.A.) andererseits die Unterscheidung gemacht, daß für erstere § 40 HGB. und für letztere § 261 HGB. gültig ist. Jedoch ist das Gebot der Sonderbehandlung in § 40 HGB. nur scheinbar; denn die nach ihm bilanzierenden Kaufleute richten sich so allgemein nach § 261 HGB., daß seine Vorschriften als Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes gelten können (2). Um im folgenden zu einer übersichtlicheren Darstellung zu kommen, will ich eine Trennung der zu bewertenden Gegenstände in

a) Anlagewerte
b) Umlaufswerte

vornehmen, weil damit auch eine bessere Vergleichsmöglichkeit mit der steuerrechtlichen Bewertung erreicht wird. Dabei will ich zunächst die handelsrechtlichen Vorschriften alter Fassung berücksichtigen.

---

1) Dies wird auch von Becker in seinem Kommentar zum EStG., Bem. 14 c zu den §§ 19-21, Bd.II S.739 anerkannt; vgl. ebenso Lion in STW. 28 Sp. 1041 ff.
2) vgl.Gutachten d.Industrie- u.Handelstages v.20. Oktober 28; ebenso Becker Kommentar z.EStG. Bd.II S.921.

2) Die Bilanzierungsvorschriften des § 261 HGB.a.F.

a) Anlagewerte.

Die Vorschriften über das Anlagevermögen sind in § 261 Ziff. 3 HGB. enthalten. Darin ist bei der Bewertung von Anlagen mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis eine Höchstwertgrenze gesetzt, die nicht überschritten werden darf. Der Gesetzgeber sagt in Ziff. 3 bei Anlagen, „die dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden...." Damit ist dem buchführenden Kaufmann nach oben eine Grenze gesetzt mit Rücksicht auf die unter Kap. I Nr.1 angeführten Gründe, nach unten aber seinem Ermessen freier Spielraum gelassen. Vom handelsrechtlichen Standpunkt aus steht einer ungünstigeren Ausweisung der Vermögenslage auch nichts entgegen, als dies an sich nach den gesetzlichen Vorschriften gefordert wird. Die Bewertungsvorschrift der Ziff. 3 wäre natürlich unzureichend, wenn es in Verfolg derselben nicht weiter heißen würde „...., sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird". Für Gegenstände des Anlagekapitals, die einer Abnutzung unterliegen, ist also damit oder durch Errichtung eines Erneuerungsfonds auf der Passivseite der Bilanz eine Ausgleichsmöglichkeit gegeben. Nach § 40 HGB. unterliegen Einzelkaufleute und Personalgesellschaften bisweilen strengeren Bewertungsvorschriften. Danach ist für Anlagewerte die Bewertung nach dem gemeinen Wert vorzunehmen. Jedoch gilt hier, wie bereits erwähnt, nur scheinbar strengeres Recht; denn auch sie dürfen Anlagegegenstände, ohne Rücksicht auf einen geringeren gemeinen Wert, mit den Anschaffungskosten in die Bilanz einsetzen.

Dabei ist aber nicht zu vergessen, daß sowohl Einzelkaufleute, Personalgesellschaften als auch Kapitalgesellschaften jederzeit mit ihren Anlagewerten auf den gemeinen Wert heruntergehen können, soweit sie diese Maßnahme mit anderen als den sonst üblichen Entwertungsgründen nachweisen. Der buchführende Kaufmann hat hier also ein regelrechtes Wahlrecht zwischen dem Anschaffungswert und allen dazwischen liegenden Werten bis zum gemeinen Wert.

b) Umlaufswerte.

Zunächst verlangt § 40 HGB. in formeller Hinsicht für Einzelkaufleute und Personalgesellschaften bei der Bewertung von Umlaufskapital den gemeinen Wert. Es darf also die Ansetzung von Umlaufswerten zu höheren als den Anschaffungspreisen erfolgen. In der Praxis aber hat dieser § 40 HGB. viel von der Bedeutung für seinen Geltungsbereich verloren. Auf Grund von Gutachten der Ältesten der Kaufmannschaft hat sich das Handelsgewohnheitsrecht herausgebildet, daß zum mindesten die größeren Betriebe, die als Einzelfirma oder als Personalgesellschaft bestehen, in Anlehnung an die Vorschriften des § 261 HGB. bilanzieren. Hier wird § 40 HGB. regelrecht durch § 261 HGB. ersetzt. Auch Mrozek(1) sagt in seinem Kommentar, daß Einzelkaufleute, offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften den gemeinen Wert ansetzen sollen, diese sich aber in der Praxis so allgemein nach § 261 HGB. richten, daß dessen Vorschriften für alle buchführenden Gewerbetreibende als Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes angesprochen werden können (2). Wollte man § 40 HGB. wörtlich zur Anwendung bringen, d.h. den gemeinen Wert als Bewertungsnorm gelten lassen, so würde die Errechnung von Gewinnen bereits

---

1) Mrozek, Komm.z.Eink.St.G. 1925.
2) vgl. Kuhn, Komm.z.EStG. 25, S.266; ebenso Strutz Bd.II 2 Anm. 2 S. 4.

vor ihrer Realisierung allzu leicht die Folge sein. Dies ist aber nicht erwünscht, da es dem Grundsatz zuwider läuft, daß die noch nicht realisierten Gewinne zur Besteuerung nicht herangezogen werden, während noch nicht realisierte Verluste bereits berücksichtigt werden sollen.

Im Gegensatz zum § 40 HGB. verlangt § 261 HGB. als Maximalgrenze stets den Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Daneben spielt bei Waren und Wertpapieren (1), die den Preisgesetzen des Marktes unterliegen, die Bewertung zum Börsen- oder Marktpreis eine Rolle. Ist dieser Börsen- oder Marktpreis niedriger als der Anschaffungs- oder Herstellungspreis, so muß der Wertansatz zu ersterem vorgenommen werden. Im umgekehrten Falle aber tritt die Maximalgrenze im Anschaffungs- oder Herstellungspreis in Kraft. Damit sind die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften erschöpft, wenngleich sich hierzu, wie verschiedentlich kurz angedeutet, ein mehr oder weniger umstrittenes Gewohnheitsrecht durchgesetzt hat.

3) Die Aktienrechtsreform. (2)

Der Gedanke einer Aktienrechtsreform reicht bis in die Zeit kurz nach dem Kriege zurück. Bereits damals schon wurden Stimmen laut, die eine Reform des Aktienrechts verlangten mit dem Ziele, das Prinzip der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit als ersten Grundsatz der Bilanzen in den Vordergrund zu stellen (3). Doch erstmals auf dem 34. Juristentag

---

1) d.h. gleichgültig, ob sie dauernd oder nur vorübergehend dem Betrieb dienten.
2) vgl. Grünbaum im Steuer-Archiv 1931 Nr.11 S.323.
3) Prof. Dr. Schmidt, Frkft.a.M. hat bereits 1923 den Wert u.d.Bedeutung d.Grundsatzes d.Wahrheit u.Klarheit in Bilanzen erkannt, eingehend dargestellt und als ersten Grundsatz ordentl. Bilanzen gefordert.

in Köln 1926 nahm sie greifbare Formen an. Nachdem im März 1929 das Reichsjustizministerium an maßgebend interessierte Kreise Fragebogen versandt hat, lag bereits 1931 der Entwurf eines Aktiengesetzes im Wege der Notverordnung vor. Dieser grundlegende systematische Entwurf, der nur teilweise, dazu noch in abgeänderter Form zur Anwendung kam, ging in die Notverordnung vom 19. September 1931 (RGBl.I S.493) über, welche die Aktienrechtsreform darstellt. Die Ursache der verhältnismäßig raschen Verwirklichung dieses Gedankens, dazu auf dem Wege einer Notverordnung, dürfte in den großen und aufschlußreichen Wirtschaftsprozessen (FAVAG, NORDWOLLE) liegen. Zweck und Ziel dieses Reformwerkes ist in erster Linie, den Aktionären und Gläubigern einen erhöhten Schutz zu gewähren. Erreicht wird dies durch die Verwirklichung der früher so oft erhobenen Forderung, daß für die Bilanzen der Aktiengesellschaften in größerem Maße als bisher ein Einblick in die Geschäftsführung ermöglicht wird. Die Hauptbedeutung der Aktienrechtsreform liegt jedoch in der Änderung des § 261 HGB., da er für das Handelsrecht die grundsätzliche Bewertungsnorm darstellt.

4) Die Bilanzierungsvorschriften des § 261 HGB.n.F.

a) Anlagewerte.

Die Bewertungsvorschriften des Anlagevermögens waren früher in § 261 Ziff. 3 HGB. enthalten, während sie jetzt in der neuen Fassung in § 261 Ziff.1 HGB. ihren Ausdruck finden. Wie bisher dürfen Anlagewerte ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Nach wie vor braucht also nicht auf den geringeren Gegenwartswert heruntergegangen werden. War es bisher zweifelhaft (1), ob die allgemeinen

---

1) Staub-Pinner § 261 Anm. 21.

Verwaltungskosten (sogenannte Generalunkosten) im Herstellungspreis eingerechnet werden sollten, so dürfen im Gegensatz zu der bisher streitigen Auffassung neben einem angemessenen Umfang von Abschreibungen, auch angemessene Anteile an den Betriebs- und Verwaltungskosten berücksichtigt werden (1). Hierin stimmen Handelsrecht und Steuerrecht überein (vgl. RFH. Urt.v.6.2.30 - VI A 1789/29 - RStBl. 30 S.346 Nr. 480). Der Anteil der Vertriebskosten aber bleibt nach wie vor ausgeschlossen.

Für das Anlagevermögen ist die Aktivierung zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Berücksichtigung der jährlichen Abnutzungsabsetzungen möglich. Im Gegensatz zu früher (vgl. S.12) wird nicht mehr von einem der Abnutzung gleichkommenden Betrag gesprochen, sondern von einem etwaigen Wertverlust, der sich bei einer gleichmäßigen Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt (2). Dieser Wertverlust kann auch in Form eines Wertberichtigungspostens auf der Passivseite der Bilanz zum Ausdruck kommen. Der Gesetzgeber hat also den neuen Begriff des Wertverlustes geprägt, der m.E. den heutigen Verhältnissen am Besten Rechnung trägt; denn unter den Begriff „Wertverlust" fallen in bezug

---

1) Wurde z.B.in einer Maschinenfabrik eine Maschine zu eigenem Gebrauch hergestellt unter Aufwendung von Löhnen, Materialien u.Betriebsunkosten in Höhe von RM 160 000.-, so können zu dieser Aktivierungssumme die in dieser Zeit entstandenen Betriebs- u.Verwaltungskosten anteilig hinzugerechnet werden.

2) Damit schließt sich das Handelsrecht den Grundsätzen des Steuerrechts nach § 16 Abs.2 EStG.u. der hierzu ergangenen Rechtsprechung des RFH. (vgl. RStBl.29, 87) an; obwohl hier von wirtschaftlicher Abnutzung gesprochen wird, ist praktisch doch ein Wertverlust gemeint.

auf Wertverzehr, Wertminderung usw. sowohl materielle als auch immaterielle Werte. Insofern wird sich die im Steuerrecht bereits übliche „wirtschaftliche Abschreibung" jederzeit leicht aus dem Begriff „Wertverlust" ableiten und begründen lassen. Lehmann-Hirsch (1) geben hierzu ihrer Meinung dahingehend Ausdruck, daß der Gesetzgeber mit dem Wort „Wertverlust" weitergehen will als bisher, daß insbesondere der Grundsatz der Abschreibungen, der nur für Objekte galt, die dem Verschleiß unterlagen, von nun an auch für Objekte angewandt werden, bei denen man allgemein nicht von einer Abnutzung sprechen kann.

Alsdann behandelt § 261 HGB.n.F. die Wertpapiere. Entsprechend der schon bisher einheitlichen Auffassung werden fortab Wertpapiere (2), die der dauernden Beteiligung oder aus sonstigen Gründen - Kaution usw. - dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen sollen, als Anlagewerte anerkannt. Der Gesetzgeber hat damit eine Zerlegung der Wertpapiere in Anlagewerte i.w.S., d.h. solche, die dauernd dem Betriebe gewidmet sind, vorgenommen. Zählen die Wertpapiere also zu dem Anlagekapital, dann dürfen sie „ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungskosten angesetzt werden, soweit nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen auf die Anschaffungskosten erforderlich machen". Wenngleich durch den Verweis auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-

---

1) Lehmann-Hirsch, Das neue Aktienrecht, Verlag Bensheimer 1931, S.101.

2) Hierhin gehören z.B. Wertpapiere, die einer A.G. eine dauernde Beteiligung an einem anderen Unternehmen verschaffen oder die der Kautionsstellung dienen sollen (vgl.Staub-Pinner, Komm.z. HGB. § 207 Anm.3 S.135 u. § 261 Anm.37 S.405). Ferner wäre auch an den Erwerb von Aktien eines Konkurrenzunternehmens zu denken mit dem Ziele, durch völlige Stillegung die Konkurrenz ganz auszuschalten.

führung" keine klare eindeutige Stellungnahme zu den Wertpapieren des Anlagekapitals genommen wird, so ist dem Ermessen des Kaufmannes dadurch ein gewisser Spielraum gelassen, der jedoch praktisch seine Grenze dann findet, wenn der Wertverlust ein dauernder ist; denn in diesem Falle wird gerade mit Rücksicht auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" eine allmähliche Abschreibung vorgenommen werden müssen. Diese Regelung birgt aber auch Gefahren in sich. Der indirekte Hinweis auf eine allmähliche Abschreibung bei dauerndem Wertverlust durch Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bildet keine Garantie dafür, daß in der Handelsbilanz, obwohl handelsrechtlich einwandfrei aufgestellt, nicht tatsächlich ein viel günstigerer Vermögensstand ausgewiesen wird, der infolge der Abhängigkeitstheorie des RFH. von Handels- und Steuerbilanz zur Versteuerung von Scheingewinnen führt.

Die Bilanzierungsvorschriften für Einzelkaufleute und Personalgesellschaften, die in § 40 HGB. verankert sind, haben keinerlei Änderung erfahren, und ich verweise auf die bereits auf S. 13 gemachten Ausführungen.

b) Umlaufswerte.

Im Gegensatz zu den Anlagewerten ist bei den Umlaufswerten in § 261 Ziff. HGB.n.F. das Niederstwertprinzip streng durchgeführt. Danach dürfen Wertpapiere, die nicht dauernd dem Betriebe gewidmet sind (vgl. im Gegensatz hierzu S.14), sowie andere Vermögensgegenstände höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Absetzung für Wertverlust eingesetzt werden. Auch hier kann „bei Berechnung der Herstellungkosten" wiederum ein anteiliger Teil der Verwaltungskosten zugeschlagen werden. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Börsen- oder Marktpreis am Stichtag, so darf höchstens dieser Börsen- oder Markt-

preis genommen werden. Falls letzterer nicht festzustellen ist, dann ist der Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizulegen ist, als höchstzulässiger Wert anzusetzen. Daraus geht klar und eindeutig der Grundsatz des Niederstwertes hervor mit dem Ziele, Gewinne vor ihrer Realisierung nicht auszuweisen, dagegen Verluste bereits vor ihrer Realisierung zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit dieser Regelung ist die Feststellung nicht uninteressant, daß sich § 261 Ziff. HGB. in seiner neuen Fassung nicht der Auffassung des RFH. (vgl. StW. 1929 Nr.506a) angeschlossen hat, nach der es nicht unbedingt auf den Wert am Bilanzstichtag ankommt, daß vielmehr auch ein höherer Anschaffungspreis angesetzt werden darf, wenn der Kaufmann bei vorsichtiger Berücksichtigung aller Umstände damit rechnen kann, bei späterer Veräußerung den Anschaffungspreis zuzüglich Verkaufsspesen zu erhalten. Diese Anschauung des RFH. konnte aber mit Rücksicht auf die strenge Durchführung des Niederstwertprinzipes keinen Platz finden. Eine Erklärung, was eigentlich unter dem Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizulegen ist, verstanden wird, gibt der Gesetzgeber nicht. In Ermangelung dieser Tatsache wird man auf § 40 HGB. zurückgreifen. Nach ihm sind für die Bilanz „sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet". Damit ist nichts anderes als der Bilanzstichtag gemeint. Ebenso kann man heute wohl sagen, daß mit § 40 HGB. der Tageswert des Beschaffungsmarktes verstanden wird. Darüber hinaus besteht jetzt kein Zweifel mehr, daß der Wert für einen gleichartigen Gegenstand nach der Art des Unternehmens verschieden ist und so ein Bewertungsunterschied gemacht wird, je nachdem, ob es sich um Gegenstände eines Fabrikanten, Groß- oder Kleinhändlers handelt, da sie ja in verschiedenen Beschaffungsmärkten kaufen.

In der Bewertung von Umlaufswerten für Einzel-

kaufleute und Personalgesellschaften hat sich auf Grund des § 40 HGB. auch darin in formeller Hinsicht nichts geändert. Nach wie vor gilt die Bewertung zum gemeinen Wert im Gegensatz zu § 261 HGB., der in seiner heutigen Fassung die strikte Durchführung des Niederstwertprinzipes gewährleistet. Jedoch hat sich in der Praxis eine andere Übung herausgebildet (1), sodaß man heute von § 261 HGB. n.F. als allgemeiner Bewertungsnorm der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften überhaupt sprechen kann.

c) Der Geschäftswert.

Neu ist die Vorschrift, daß nach § 261 Ziff.4 HGB.n.F. für den Geschäfts- oder Firmenwert ein Posten unter die Aktiven nicht aufgenommen werden darf. Nur „wenn die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme nachweislich übersteigt, darf der Unterschied gesondert" unter die Aktiven aufgenommen werden. Von dem hiernach eingesetzten Aktivposten muß jährlich mindestens ein Teilbetrag abgeschrieben werden, der der im Bilanzabschnitt eingetretenen Wertminderung entspricht. Also lediglich nur der derivative Geschäfts- oder Firmenwert darf aktiviert werden im Gegensatz zu dem originären, das ist der von dem Unternehmen selbst erarbeitete Geschäfts- oder Firmenwert. Diese Neuregelung betrifft nicht nur die Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien, sondern auch die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft m.b.H. und Einzelfirma (2). Damit hat der Gesetzgeber nur das gesetzlich festgelegt, was schon üblich war; denn diese Regelung stellt kaufmännisches Gewohnheitsrecht dar. Dabei ist nicht

---

1) vgl. S. 9 Anm.1.
2) vgl. Becker StW. 1931 Sp. 1405 ff.

nur an die Übernahme eines Unternehmens durch Kauf, sondern auch an Einbringung auf Grund einer Gründung oder Kapitalerhöhung, sowohl bei Kapital- als auch bei Personalgesellschaften gedacht (1). Die Bestimmung des § 261 Ziff.4 HGB.n.F. entspricht demnach auch der Auffassung des Steuerrechts mit dem Unterschied natürlich, daß anstelle der Aktivierungsbefugnis des Handelsrechts für das Steuerrecht eine Aktivierungspflicht tritt.

d) Die Behandlung des Disagios.

Wie unter Ziff. 4 des § 261 HGB.n.F. der Geschäfts- oder Firmenwert eine Berücksichtigung gefunden hat, wird unter Ziff. 5 das Disagio einer handelsrechtlichen Regelung unterworfen. Darunter heißt es: „Anleihen der Gesellschaft sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag unter die Passiven aufzunehmen. Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabepreis, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingesetzte Aktivposten ist durch jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Anleihe verteilt werden dürfen". Von dem hiernach eingesetzten Aktivposten (Disagio) muß also jährlich ein Teilbetrag abgeschrieben werden, der dem Verhältnis der in dem Bilanzabschnitt bewirkten Tilgung zu dem Rückzahlungsbetrag entspricht, jedenfalls aber so zu bemessen ist, daß der Aktivposten bei Beendigung der Tilgungsdauer abgeschrieben ist. Auch hier ist wie bei dem Geschäfts- oder Firmenwert einer bisher tatsächlich kaufmännischen Übung die gesetzliche Grundlage gegeben.

---

1) RFH.Urt.v.28.5.30-VI A 819/30, StW.30 Nr.1010.
" " " 30.9.31-VI A 837/31, " 31 " 1022.
" " " 24.3.31- I A 235/30, " 31 " 521.
vgl. ebenso Freundlich, „Das Firmenwertkonto nach dem Handelsrecht und Steuerrecht", DStZ. 1932 Nr. 9 S.380.

In der Literatur stehen sich bis zur gesetzlichen Regelung wenigstens zwei Anschauungen über die Behandlung des Disagios gegenüber. Die einen sind für Aktivierung des Disagios auf dem betreffenden Anlagekonto für das die Schuld aufgenommen wurde, so Staub (1) und Lehmann-Ring (2). Auf der anderen Seite steht Schmalenbach mit der Begründung, das Disagio sei nur ein Wertberichtigungsposten und endlich der Reichsfinanzhof ist geteilter Meinung. Zunächst lehnt es der VI. Senat ab (Urteil v.26.9. 28 - VI A 1031/28 - Kartei § 19 Abs.2 EStG. R.7), bei Berechnung des Anschaffungspreises eines Gegenstandes, die mit der Anschaffung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Geschäfte mitzuberücksichtigen, da im Grunde alle Geschäfte eines Kaufmannes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der I. Senat (Urteil v.13.3.29 - I Aa 271/29 - Kartei § 13 EStG. R.243) fordert dagegen grundsätzlich die Zurechnung des Disagios zu dem Anschaffungspreis. Ketscher (3) gibt seiner Meinung hierüber dahingehend Ausdruck und erklärt: „Die Begründung des VI. Senates ist die beste und vernünftigste; denn nimmt z.B. eine A.-G. eine Anleihe von RM 200 000.- auf, so wird mit Recht der Nachweis schwer sein, wie hoch die einzelnen Anlagekonten anteilig mit Disagio zu belasten sind. Heute auf Grund der Aktienrechtsreform ist diese Frage am einfachsten dadurch gelöst, daß das Disagio als selbständiger Aktivposten auftritt und dementsprechend der Tilgung in Form der Abschreibung unterliegt".

---

1) Staub, Komm. Anm. 20 u. 30 zu § 261 HGB.
2) Lehmann-Ring, Komm.Anm.13 zu § 261 HGB.
3) vgl. Ketscher, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung 25.Jahrgang Heft 8 S. 425.

II. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften.

1) Zweck und Ziel.

Im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sind die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften ganz anderen Interessen zugewandt. Sie wollen den in einem bestimmten Steuerabschnitt tatsächlich erwirtschafteten Betriebsgewinn restlos erfassen. Ist es als ein Zeichen solider, sorgfältiger Bilanzierung zu betrachten, wenn der Kaufmann bei der Aufstellung seiner Handelsbilanz vorsichtig bilanziert, indem er weniger Gewinn als verdient ausweist und dadurch stetig stille Reserven schafft, so muß das Steuerrecht im Hinblick auf den Grundsatz der gerechten Besteuerung eine Bilanzierung dieser Art ablehnen. Sind demnach dem Handelsrecht in der Bildung stiller Reserven nahezu keine Grenzen gesetzt und damit weitestgehender Spielraum gelassen, so bildet Inhalt und Zweck der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften dieser Bewegungsfreiheit rücksichtslos entgegenzutreten. Nach handelsrechtlicher Auffassung ist gegen die Bildung stiller Reserven nichts einzuwenden, steuerrechtlich darf es eben aus Gründen der Gerechtigkeit nicht erlaubt sein. Und dennoch aber kann es zur Bildung stiller Reserven kommen, wenn z.B. bei einer eingetretenen Preissteigerung am niedrigeren Anschaffungspreis festgehalten wird. In diesem Falle sind allerdings die entstandenen stillen Reserven steuerlich zulässig und notgedrungen das Ergebnis zwingender Bilanzvorschriften. Die Gegensätzlichkeit der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften kommt also in der verschiedenartigen Meinung über die Ermittlung des Gewinnes und darüber hinaus über das Problem der stillen Reserven zum Ausdruck. Wie mann aus dem folgenden Kapitel der rein gesetzlichen Darstellung der §§ 19,

20 EStG. erkennen kann, ist Zweck und Ziel dieser Vorschriften

1) die restlose Erfassung des Gewinnes; als Folge hiervon
2) Vermeidung jeglicher stillen Reservebildung.

2) Das Bewertungswahlrecht der §§ 19, 20 EStG. (1)

a) Inwieweit gibt die Steuerbilanz Bewegungsfreiheit?

Wenn ich hier von der Bewegungsfreiheit in der Steuerbilanz sprechen will, so möchte ich damit zunächst nur den Gesetzestext ohne jede weitere Auslegung heranziehen; denn wie sich in meinen späteren Darstellungen noch zeigen wird, ist die Wahlfreiheit des § 19 nur eine scheinbare (vgl. S.41/42 ff.).

Nach § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG. ist dem Steuerpflichtigen für alle oder für einzelne Gegenstände das Wahlrecht zwischen dem gemeinen Wert und dem Anschaffungs- oder Herstellungswert gelassen. Wenn das Gesetz in seinem § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG. das Wörtchen „kann" anwendet, so ist damit nach alter Gesetzesauslegung dem Steuerpflichtigen stets das Recht eingeräumt, anstelle des gemeinen Wertes den Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Abzug der zulässigen Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung einzusetzen. Durch dieses gewährte Wahlrecht wird der Abzug nicht realisierter Verluste und gleichzeitig die Nichtbesteuerung nichtrealisierter Konjunkturgewinne anerkannt. So wird man also bei Gegenständen des Anlagevermögens, Maschinen usw. im Zeitpunkt ihrer Anschaffung anstell

---

1) Grossmann, Das freie Ermessen für die Wertansätze bei der Einkommensteuer, DStZ. 1933 Nr.11 S. 476.

des Anschaffungs- oder Herstellungspreises auch den gemeinen Wert auf Grund des § 19 Abs.1 Satz 2 wählen können. Ist der gemeine Wert höher als der Anschaffungs- oder Herstellungspreis, so hat man dieses Wahlrecht jedoch nur, wenn es nicht im Widerspruch zu den handelsrechtlichen Vorschriften oder zu den für den Geschäftszweig des Pflichtigen allgemein anerkannten Grundsätzen kaufmännischer Buchführung steht. Ist der gemeine Wert niedriger, so steht es dem Steuerpflichtigen frei, entweder den Anschaffungs- oder Herstellungspreis gegebenenfalls nach Abzug angemessener Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder den gemeinen Wert anzusetzen (1).

Des weiteren ist ein einseitiges, beschränktes Wahlrecht mit § 20 EStG. für solche Gegenstände gegeben, die dem Steuerpflichtigen schon zu Beginn des Steuerabschnittes gehört haben, also bereits in der vorhergehenden Schlußbilanz gestanden haben. Also nur für den Fall, daß der Gegenstand in der letzten Bilanz schon geführt wurde, ist das einseitige Wahlrecht gegeben und kommt zur Anwendung. Nach diesen Vorschriften darf z.B. der Steuerpflichtige zunächst in der Schlußbilanz 1932 stets dieselben Werte stehen lassen, die er bereits 1931 eingesetzt hatte. Für ihn braucht es nicht von Interesse zu sein, ob der gemeine Wert im Laufe des Jahres etwa gestiegen ist; denn das Steuerrecht läßt hier nur eine abweichende Bewertung nach unten

---

1) In diesem Zusammenhang ist die Entsch.v.30.Jan. 30 - VI A 116/30 - RStBl.30 S.200 Nr.287 insofern interessant, daß z.B.der Stpfl. seine Waren nicht zum gemeinen Wert anzusetzen braucht, da eine Verpflichtung des Stpfl., stets den gem. Wert zu ermitteln und, wenn er niedriger ist als der buchmäßige Anschaffungswert auch einzusetzen nach dem Gesetz nicht besteht. Obwohl die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zwar die Einsetzung des gemeinen Wertes verlangen, wenn der

zu, indem das Gesetz gestattet, von dem bisher eingesetzten Anschaffungspreis zum gemeinen Wert überzugehen, wenn dieser niedriger ist. Dagegen gilt als allgemeiner Grundsatz des § 20 EStG., daß niemals ein höherer Wert ausgewiesen werden darf, als der der letzten Schlußbilanz.

b) Inwieweit versagt die Steuerbilanz die Bewegungsfreiheit?

Viel schärfer und eindeutiger umreißt hier der Gesetzgeber die Wertbegriffe, ihre Anwendung und Grenzen, deren Begründung wohl in der Geltung von Mußvorschriften zu suchen ist. Zunächst fordert der Gesetzgeber in § 19 Abs.1 Satz 1 EStG. grundsätzlich den gemeinen Wert für die erste Bewertung am Schlusse des Steuerabschnittes. Entsprechend den Vorschriften des § 40 HGB. und § 137 A.O.a.F. soll grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde gelegt werden. Um aber Zweifel und damit jeglichen Spielraum in bezug auf den gemeinen Wert auszuschließen, wird in Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich betont, daß nicht etwa der gemeine Wert des einzelnen Gegenstandes als besondere wirtschaftliche Einheit zu ermitteln ist; denn das könnte dazu führen, daß Gegenstände des Anlagekapitals, die eben erst in Benutzung genommen sind, sehr niedrig, nämlich mit dem Altverkaufspreis bewertet werden müßten. Vielmehr ist bei der Bewertung davon auszugehen, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient, sodaß etwa der Preis anzusetzen wäre, den ein Käufer des ganzen Betriebes, der das Unternehmen fortsetzen

---

Kaufmann mit dem Verderb der Waren rechnen mußte, so geht die Verpflichtung doch nicht soweit, daß der Kaufmann bei jeder Inventur seine Rohstoffvorräte analysieren lassen müßte, ob vielleicht eine ihm unbekannt gebliebene innere Zersetzung stattgefunden hat.

will, bei Berechnung des Kaufpreises für den ganzen Betrieb für diesen Gegenstand ansetzen würde (vgl. S.48). Was die Bewertung und Schätzung durch den Kaufmann betrifft, so gibt der RFH. in seinem Urteil v.11.Februar 1930 - I A 807/28 - RStBl. 1930 S.153 Richtlinien, indem es darin heißt, daß die Bewertung und Schätzung durch den Kaufmann nach den Regeln sorgfältiger Prüfung und ordnungsmäßiger Wirtschaft zu erfolgen habe. Eine abwegige oder phantastische Schätzung ist ungültig.

Desgleichen wird in § 19 Abs.2 Satz 1 EStG. bei Fehlen eines Anschaffungs- oder Herstellungspreises sofort auf die Ermittlung eines sogenannten „fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspreises" hingewiesen, der im Betrag ermittelt werden soll, der für den Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbes durch den Steuerpflichtigen unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen hätte aufgewendet werden müssen.

Auch für die Möglichkeit, daß Gegenstände dem Betriebe einverleibt werden, die schon vorher dem Steuerpflichtigen gehört haben, weist der Gesetzgeber in Absatz 3 Satz 1 EStG. auf die Bewertung zum gemeinen Wert hin. In Vervollständigung vorstehender Möglichkeit wird auch gleichzeitig in Absatz 3 Satz 2 EStG. darauf verwiesen, daß bei einem Steuerpflichtigen ein Steuerabschnitt, für den eine Gewinnermittlung nach § 12 Abs.1, § 13 EStG. vorzunehmen war, nicht vorangegangen ist, die Bewertung, der dem Betriebe zugegangenen Gegenstände mit keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden dürfen.

3) Ihre Einschränkung durch § 13 EStG. und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften sind so, wie sie in den §§ 19, 20 EStG. zum Ausdruck kommen für die Aufstellung von Steuerbilanzen allein nicht maßgebend, sondern nur in Verbindung

mit § 13 EStG.

Hierdurch erschüttert der Gesetzgeber zunächst die Alleingültigkeit der §§ 19, 20 EStG.; er legt darin, wenn auch nur indirekt, die gesetzliche Grundlage zu der Berücksichtigung handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften bei Aufstellung der Steuerbilanzen. § 13 EStG. fordert: „Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind, oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches tatsächlich führen, ist der Gewinn (§ 7 Abs.2 Nr.1, § 12 EStG.) der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnittes ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betrieb (§ 12 Abs. 2 EStG.), die abzugsfähigen Ausgaben und die Bewertung (§ 19-21) zu beachten. Die Vorschriften des § 12 Abs. 3 finden entsprechende Anwendung."

Danach kann man als Hauptgrundsatz des § 13 EStG. herausstellen, daß bei buchführenden Kaufleuten der Gewinn aus Gewerbebetrieb „der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen ist, das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat". Bei der Ermittlung des Überschusses oder Verlustes sind also gewisse Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu beachten. Beachten heißt (1), daß die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung schlechthin maßgebend sind, wenn und soweit sie mit den in § 13 EStG. besonders angezogenen steuerrechtlichen Vorschriften vereinbar sind.

---

1) vgl. Mirre, Komm.z. KStG. 25 § 13 Bemkg. 2.

Zweck und Ziel ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung sind, zu ermitteln, welcher Gewinn in dem betreffenden Wirtschaftsjahre nach den Anschauungen eines ordentlichen Kaufmannes oder welcher Verlust erlitten ist. In diesem Sinne müßte eigentlich die kaufmännische Buchführung genügen, um den Gewinn oder Verlust festzustellen, der auch dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnte. Dies ist jedoch nicht der Fall und zugleich ein schlagender Beweis für die Gegensätzlichkeit sowohl der handelsrechtlichen als auch der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften, nämlich (1):

1) in der Handelsbilanz sind die Bestrebungen des Kaufmannes darauf gerichtet, keinen zu hohen Gewinn auszuweisen;
2) in der Steuerbilanz ist Zweck und Ziel des Gesetzgebers, den in einem Steuerabschnitt tatsächlich erzielten Gewinn restlos zu erfassen.

Hier gehen also klar und deutlich die Wege der kaufmännischen Buchführung und die der Besteuerung auseinander. Nichtsdestoweniger besteht eine Annäherung von Handels- und Steuerbilanz auf Grund des § 13, der für das beiderseitige Verhältnis von grundlegender Bedeutung ist. In dem Aufsatz „Zur Auslegung der §§ 19-21 EStG." von Hans Eckstein (2) kommt der Verfasser zu der Überzeugung von der überragenden Bedeutung der in § 13 EStG. verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Er stellt hierzu zusammenfassend drei wesentliche Punkte auf:

1) die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung sind auf jeden Fall dann und insoweit maßgebend, als sie mit den in § 13 EStG. besonders angeführten steuerrechtlichen Vorschriften vereinbar sind.
2) Weichen die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmän-

---

1) Vgl. Kap. I S. 23.
2) Vgl. Steuer-Archiv 1926 Nr.7 S.221/22; ebenso Fritz, Steuer-Archiv Nr.12 S.385 ff.

nischer Buchführung von den steuerrechtlichen Vorschriften ab, dann gehen die letzteren den ersteren vor (§§ 13 und 17 Nr. 3 KörpStG.).

3) Sind nach den steuerrechtlichen Vorschriften zwei Wege gangbar (z.B. die Wahlfreiheit bei der Bewertung nach § 19 EStG.), so darf nur der Weg eingeschlagen werden, der sich mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung deckt.

Ebenso beschäftigen sich die bedeutendsten Kommentatoren wie Becker, Mirre, Strutz, Evers usw. in ihren Werken mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, auf die § 13 EStG. hinweist. Vorwiegend geht ihre Meinung dahin, daß diese Grundsätze Grundlage einwandfreier Steuerbilanzen sein müssen. Damit ist durch die Verweisung des § 13 EStG. auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die in Kapitel II dargestellte Bewegungsfreiheit (z.B. Wahlrecht zwischen gemeinem Wert oder Anschaffungs- oder Herstellungspreis) nur eine scheinbare, weil gerade für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes diese Grundsätze maßgebend sind. So äußert sich Strutz (1) in seinem Kommentar über die Bedeutung des § 13 EStG. wie folgt: „Ich fasse den Sinn des § 13 dahin auf, daß grundsätzlich die Handelsbilanz maßgebend sein und von ihr abgewichen werden soll nur, soweit die in § 13 EStG. angezogenen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes hierzu zwingen. Wenn also das Steuerrecht mehrere Möglichkeiten eröffnet, das Handelsrecht nur eine, so hat es lediglich bei dieser zu bewenden." Der gleichen Auffassung ist auch Mirre (2), indem er das Wahlrecht des Kaufmannes für ausgeschlossen hält, wenn das Handelsrecht nur eine bestimmte Methode vorschreibt, obwohl das Einkommensteuerrecht vielleicht die Anwendung von zwei Methoden ermöglicht (vgl. Becker StW. IV, S.1824). Evers (3) dagegen ist entgegen-

---

1) Strutz Komm.z.EStG.25, § 13 Anm.14 S.73aO.
2) Mirre Komm.z.Körp.StG. S.51.
3) Evers Komm.z.Körp.StG. § 13 S.582.

gesetzter Auffassung, indem er erklärt: „Geht das enger gefaßte Steuerrecht dem Handelsrecht in einer Bewertungsfrage vor, so ist auf der anderen Seite nicht einzusehen, warum der Vorrang der steuerlich zugelassenen Bewertungsmethode, da wo sie weiter gefaßt ist als die handelsrechtliche und daher steuerliche Vorteile für den Steuerpflichtigen ergibt, unzulässig sein soll." Eine weitere Auseinandersetzung mit der Auffassung von Evers liegt nicht im Vordergrund des Themas, zumal die Entwicklung des § 13 EStG. in Verbindung mit der Rechtsprechung des RFH. grundsätzlich auf die Beachtung handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften hinweist (1). Soweit daher § 19 EStG. dem Steuerpflichtigen verschiedene Bewertungsmöglichkeiten offen läßt, ist für den buchführenden Kaufmann eine Bewertung nicht zulässig, die mit den allgemein anerkannten Grundsätzen kaufmännischer Buchführung nicht vereinbar sind. Daraus geht die richtunggebende Bedeutung des § 13 EStG. hervor und wandelt die spielraumgewährenden §§ 19 und 20 EStG. in scheinbare um. In diesem Sinne entwickelte sich die Rechtsprechung des RFH. als höchstes Steuergericht und legte das an und für sich schon eingeschränkte Wahlrecht der §§ 19, 20 EStG. durch § 13 EStG. noch mehr in Fesseln, indem sie das „zu beachten" in § 13 EStG. oft stark in seinem Gegensatz verwandelt (2). Durch diese isolierte Betrachtung glaube ich ein anschaulicheres Bild der Bewertungswahl sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz gegeben zu haben, die sicherlich von Vorteil sein wird für die nun folgende Darstellung der Rechtsprechung in bezug auf die Wahlfreiheit in der Bewertung auf Grund der Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes.

---

1) Entsch.v.17.4.29 - VI A 594/27, RStBl.29 S.449; insbes. m. Ausf. S. 37.
2) RFH.Urt.v.17.4.29, RStBl.29 S.455.
" " " 12.11.29 " 29 S.660.

III. Die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes.

1) Ihre Entwicklung.

Die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes, daß die Steuerbilanz eine abgeleitete Handelsbilanz ist, zeigt in ihrer Entwicklung sowohl in der Rechtsprechung als auch in dem Schrifttum keineswegs eine einheitliche Auffassung. Hierdurch entstand ein lebhafter Streit der Meinungen, den man unter Berücksichtigung der in jüngerer Zeit von Mühlhoff unternommenen Bestrebungen der völligen Trennung von Handels- und Steuerbilanz als noch nicht beendet betrachten kann. Aus der Überfülle des Materials über dieses Problem will ich in kurzen Sätzen die beiden Grundanschauungen herausstellen, um derentwillen der Meinungsstreit entstand (1):

a) Die Steuerbilanz ist eine vollkommen selbständige Bilanz, obwohl sie auf der Handelsbilanz aufgebaut ist. Es wird daher die uneingeschränkte Wahlfreiheit der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften gefordert, auch wenn sie handelsrechtlichen oder kaufmännischen Grundsätzen nicht entsprechen.

b) Die Steuerbilanz ist eine abgeleitete Bilanz, nämlich abgeleitet von der kaufmännischen Bilanz.

Hier wird die Wahlfreiheit der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften durch die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in der Form beschränkt, daß bei steuerrechtlicher Wahlfreiheit der gewählte Wert dem Werte des Handelsrechts entsprechen muß. Kürzer gesagt, die Vorschriften des Handelsrechts gehen vor.

Der Reichsfinanzhof selbst hat sich zunächst keiner der Auffassungen ganz verschrieben, sondern

---

1) vgl. Grünbaum, Zeitschrift f.Betriebswirtschaft 1932 Heft 1 S.42.

läßt vorläufig in seinen Urteilen keine eindeutig klare Entwicklung erkennen. Während er in einigen Urteilen die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz in den Vordergrund rückt, tritt in anderen wieder die Verselbständigung der Steuerbilanz deutlich zutage. Dadurch ist man zunächst im Unklaren, ob der Reichsfinanzhof auf eine Verkoppelung der Steuerbilanz mit der Handelsbilanz hinstrebt oder nicht. Nachdem nun heute der Reichsfinanzhof die Anschauung der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz vertritt, will ich zu Punkt a), der jetzt nur noch von rückblickender Bedeutung ist, kurz auf das Wichtigste in Rechtsprechung und Schrifttum eingehen.

ad a) Rechtsprechung und Schrifttum.

In den grundlegenden großen Gutachten des I. Senates des Reichsfinanzhofes vom 15. Dezember 1927 (1), wird die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber der ordnungsmäßig aufgestellten Handelsbilanz besonders herausgestellt. Hierzu äußert sich Lion (2) in Steuer und Wirtschaft und sagt: „Der Begriff der Steuerbilanz wird klar umrissen; sie wird als abgeleitete Bilanz, entwickelt aus der ordnungsmäßig aufgestellten Handelsbilanz, bezeichnet; die Korrekturen werden in das steuerliche Gebiet verlegt und ihre materiell rechtlichen Grundsätze werden als unabhängig von der formellen Errichtung einer besonderen Steuerbilanz erklärt".

In gleicher Weise hat auch der Reichsfinanzhof in seinen Urteilen verschiedentlich Grundsätze über die Verselbständigung der Steuerbilanz entwickelt. Besonders in dem Urteil vom 27. März 1928 - I A 470/26 (3) wird von einem großen Unterschied zwischen Steuer- und Handelsbilanz gesprochen, der in

---

1) Bd. 20 S.325 ff. d.amtl. Sammlung.
2) StW. 1928 S.1058.
3) StW. 1928 Nr.417.

bezug auf die Aktivierungspflicht darin besteht, daß buchführende Gewerbetreibende ihre Ausgaben aktivieren müssen, falls sich deren Wirkung auf mehrere Jahre erstreckt, auch wenn sie nach kaufmännischer Übung nicht bilanzpflichtig, sondern nur bilanzfähig sind. Grundsätzlich und eindeutig trennt sich hier die Steuerbilanz von der Handelsbilanz, indem die Übung ordnungsmäßiger Buchführung offen negiert wird. Die Aktivierungspflicht ist damit steuerrechtlicher Grundsatz.

Ein weiteres Urteil vom 21. September 1927 (1) weist ebenfalls steuerrechtlich eigene Wege. Dabei handelt es sich um die Frage der Aktivierung einer Mietabfindung und von Umbaukosten für gemietete Geschäftsräume, die im Ausgabejahr voll abgeschrieben waren. Die Entscheidung verlangt die Aktivierung der Umbaukosten, falls der Kaufmann keinen Ersatzanspruch an den Vermieter hat.

In dem Urteil vom 7. Juli 1926 (2) wird ausgeführt, daß zur Abgrenzung der zu aktivierenden und der nicht zu aktivierenden Aufwendungen es sich nicht empfehle, vom Begriff der für den Nichtkaufmann geltenden Werbungskosten auszugehen. Wörtlich heißt es dann weiter (3): „Es entspricht den Grundsätzen einer richtigen kaufmännischen Wirtschaftsführung und einer daraus sich ergebenden ordnungsmäßigen Buchführung, daß die Anschaffungskosten für einen Anlagegegenstand nicht ausschließlich dem Jahre der Außerbetriebsetzung zur Last gelegt, sondern durch die Vornahme regelmäßiger Abschreibungen auf die Zeit der nutzbaren Verwendung der Sache verteilt werden. Aus diesem Grundsatz der Lastenverteilung folgt aber auch gewissermaßen als Ausstrahlung eines bereits im Wesen der Abschreibungen enthaltenen Gedankens, daß alle ein gewisses Maß übersteigenden nachmaligen Aufwendungen auf einen Anlagege-

---

1) StW. 1928 Nr.565. Vgl. ebenso DStZ.1929 Nr.4 S.178.
2) Bd. 19 S.201 amtl. Sammlung.
3) Bd. 19 S.205 amtl. Sammlung.

genstand aktiviert werden müssen, damit sie mit den Anschaffungskosten von den jährlichen Abschreibungen ergriffen und so von mehreren Jahren getragen werden".

Aus dem umfangreichen Schrifttum zu dieser Frage will ich zunächst nur die Ausführungen von Hausmann herausnehmen (1). Die Tendenz einer gewissen Entfernung der steuerlichen Bewertung von der Handelsbilanz führt Hausmann auf verschiedene Punkte zurück. Als ersten bezeichnet er besonders die Einheitsbewertung, da diese Bewertung sich bewußtermaßen von den Bilanzen loslöse. Zweitens sei die Maßgeblichkeit des Anschaffungspreises aufgehoben worden. Auch die Ersetzung des dreijährigen Durchschnittes bei der Einkommensteuer durch die neuen komplizierten Bestimmungen über den Verlustvortrag (§ 15 Abs.3 Körp.StG.) habe zu einer weiteren Entfernung von den Handelsbilanzgrundsätzen geführt. Auch Lion (2) glaubt auf Grund der angenommenen Auslegung der Steuerbilanz an die Entwicklung einer besonderen Steuerbilanz. Begründet sieht er diesen Schritt in der ungeheuren Steuerlast, die die größte Gerechtigkeit bei der Verteilung und damit auch den Ausschluß jeder Willkür des einen Steuerzahlers zum Nachteile des anderen erfordere. Deshalb habe das Steuerrecht in immer steigendem Maße in diese Willkür eingegriffen, habe alle Posten der Bilanz, sowie der Gewinn- und Verlustrechnung, ja schließlich die ganze Buchführung unter steuerliche Kontrolle und Korrektur gestellt. Damit aber hätten wir die selbständige Steuerbilanz. Letzten Endes jedoch ist Lion (3) nicht Verfechter einer autonomen Steuerbilanz, vielmehr wendet er sich dagegen und wünscht eine Entwicklung in dem Sinne einer

---

1) vgl. Stamm, „Steuerbilanz u.kaufm. Bilanz", a.a.O. S.41.
2) vgl. Lion, „Wahre Bilanzen", C.Heymann Verlag, Berlin 1927.
3) StW. 1928 S.1091 ff.

ad b) Die Steuerbilanz eine abgeleitete Bilanz.

Der Reichsfinanzhof hat sich aus der zwiespältigen Haltung gegenüber der Steuer- und Handelsbilanz allmählich zu der Ansicht von der Abhängigkeit von Steuer- und Handelsbilanz bekannt. Wie ich schon oben sagte, war seine Stellungnahme nicht einseitig zu Gunsten irgend einer der beiden Bilanzen. So wie er in den Urteilen Grundsätze der Selbständigkeit der Steuerbilanz entwickelte, kommen auch Entscheidungen heraus, die vor allem Grundsätze der Abhängigkeitstheorie darstellen, welche in den Urteilen vom 31.1.1928, vom 24.4.1928 und vom 11.7.1928 (2) zum Ausdruck kommen. Darin handelt es sich um Fragen der Bilanzberichtigung, worin der Reichsfinanzhof den Grundsatz aufstellt, daß eine Bilanz, die gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung verstoße, für Steuerzwecke berichtigt werden kann, gegebenenfalls sogar berichtigt werden muß. Daraus ergibt sich, daß die Handelsbilanz grundsätzlich auch die Steuerbilanz (§ 13 EStG.) ist. Diese Grundeinstellung vertrat auch Senatspräsident Dr. Becker auf dem Deutschen Industrie- und Handelstag in München 1928 anläßlich eines Vortrages über das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz. Becker vertrat dort die Meinung, daß die steuerliche Erfassung des Einkommens sich möglichst weitgehend nach den kaufmännischen Anschauungen richten müsse. Eine Einschränkung macht er dann, indem er erklärt, daß allerdings Grundsätze für eine einheitliche steuerliche Erfassung der Gewinne nicht entbehrt werden könnten. Damit ist dem Steuerrecht in bezug auf die steuerliche Bewertung einzelner Bilanzposten immer noch die Möglich-

---

1) vgl. Stamm, DStZ. 1929 Nr.4 S.178.
2) Eildienst d.Deutschen Steuerzeitung 1928, Nrn. 6, 12, 17.

keit gegeben, eigene Wege zu gehen.

2) Das heutige Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz.

Wenn man diese Frage unter den heutigen Gesichtspunkten beantwortet, so kann man schon von einer Binsenwahrheit sprechen, wenn man sagt, die Steuerbilanz ist nach heute kaum noch bestrittener Ansicht eine abgeleitete Bilanz, nämlich abgeleitet von der ordnungsmäßig aufgestellten kaufmännischen Bilanz. Diese Auffassung hat in einer ganzen Reihe von Entscheidungen des Reichsfinanzhofes einerseits ihre gesetzliche Grundlage und im Schrifttum andererseits vorwiegend eine bejahende Kritik gefunden. Danach bilden die erste Grundlage der Steuerbilanz die Handelsbilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie haben den unbedingten Vorrang vor den speziellen steuerrechtlichen Bestimmungen. Die Spezialvorschriften des Steuerrechts sollen nur gelten, soweit sie den handelsrechtlichen Vorschriften nicht widersprechen. Darin liegt gleichzeitig die Eigentümlichkeit des Bilanzsteuerrechts. Soweit also ein konkretes Gebot oder Verbot nicht zu ermitteln ist, herrscht freies Ermessen des Kaufmannes und damit auch Wahlfreiheit. Dabei lassen sich aus der bisherigen Rechtsprechung des RFH. folgende allgemeingültige Richtlinien ableiten:

1) Wurde in der Handelsbilanz ein steuerlich unzulässiger Bilanzansatz gewählt, dann ist er zu berichtigen, unabhängig davon, ob die Handelsbilanz selbst geändert wird.
2) Ist der Ansatz in der Handelsbilanz sowohl steuerlich als auch handelsrechtlich zulässig, dann kann gegebenenfalls in der Steuerbilanz davon nur abgewichen werden, wenn auch die Handelsbilanz geändert wird.

Diese Änderung der Handelsbilanz ist nach der Rechtsprechung des RFH. bei körperschaftssteuerpflichti-

gen Unternehmern nachzuweisen, während bei Pflichtigen, die der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz unterliegen, die Änderung ohne Nachweis als vorgenommen betrachtet werden kann.

Aus diesen kurzen aber grundlegenden Sätzen erkennt man schon ohne weiteres, daß die steuerliche Bewegungsfreiheit in hohem Maße von den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen abhängig ist. In Anbetracht der Tatsache, daß das Handelsrecht nur scheinbar zwei Klassen von Bilanzen schafft, solche nach § 40 HGB. der Einzelfirmen und Personalgesellschaften und solche nach § 261 HGB. der Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der Gesellschaft m.b.H., während die solide Kaufmannschaft entsprechend der Auffassung des Reichsfinanzhofes grundsätzlich die Regeln des § 261 HGB. befolgt (RFH. Bd.10 S.114), wird dieser § 261 HGB., infolge der dominierenden Bedeutung der Bewertungsvorschriften des Handelsrechts auch steuerlich zur wichtigsten Bewertungsnorm. Damit ist das Verhältnis engster Verbundenheit von Handelsbilanz und Steuerbilanz gegeben, die in Entscheidungen des Reichsfinanzhofes ihre Basis hat.

3) Rechtsprechung und Schrifttum.

Eine Durchbrechung dieser starren Abhängigkeit von Handelsbilanz und Steuerbilanz erfolgt nur dann, wenn die Ansätze der Handelsbilanz gegen Handelsrecht und Steuerrecht verstoßen. So ist dem Kaufmann nicht gestattet, eine steuerrechtlich zwar nicht gebotene, aber zugelassene Bilanzierungsmethode anzuwenden, die handelsrechtlich und kaufmännisch unzulässig ist. In der Entscheidung des RFH. vom 30.März 1927 - VI A 108/27 - RStBl.27 S.161 heißt es: „Entspricht eine nach § 19 EStG. mögliche Bewertung nicht den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung, so ist sie auch für die Steuerbilanz unzulässig". Nach Ansicht des Senates ist also das dem Steuerpflichtigen nach § 19 EStG. gewährte Wahlrecht

zwischen der Einsetzung des gemeinen Wertes und des Anschaffungspreises bei Bewertung von Gegenständen des Betriebsvermögens insoweit ausgeschlossen, als die Ansätze des einen nach § 19 EStG. zulässigen Wertes den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht. Grundsätzlich sind also diese Regeln für die Ermittlung des Geschäftsgewinnes maßgebend und damit erneut die Auffassung des RFH. unter Beweis gestellt, daß die ordnungsmäßige Handelsbilanz Ausgangspunkt der Steuerbilanz ist. In diesem Zusammenhang möchte ich nur darauf hinweisen, daß der entgegengesetzte Fall, nämlich der Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu dem umfangreichen und recht komplizierten Fragenkomplex der Bilanzänderung und Bilanzberichtigung führt (1), den ich in einem besonderen Abschnitt behandeln werde.

Während der Reichsfinanzhof in der vorstehenden Entscheidung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist, nimmt er in dem Urteil vom 12. November 1929 - I Aa 213/29 - RStBl.30 S.147 eine eindeutig klare Stellung zu dem Verhältnis beider Bilanzen ein und verbietet einfach die Aufstellung einer selbständigen Steuerbilanz und schränkt das vermeintliche Wahlrecht des § 19 EStG. kurzerhand ein, indem er auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz verweist. Er führt darin aus: „Es ist nicht zulässig, daß der Steuerpflichtige eine von der Handelsbilanz völlig abweichende Steuerbilanz aufstellt, sofern er sich nur an die Vorschriften der §§ 19, 20 EStG. über die Bewertung usw. hielte. Vielmehr muß die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz soweit die Grundlage der Steuerbilanz bilden, als die Handelsbilanz nicht gegen zwingende steuerliche Grundsätze verstößt". Hier ist unzweideutig zu folgern, daß die Handelsbilanz Ausgangspunkt der Steuerbilanz ist. Daher ist die Aufstel-

---

1) Weisensee, „Zur Frage der Bilanzberichtigung", DStZ. 1931 Nr.9 S.38.

lung einer von der Handelsbilanz völlig abweichenden Steuerbilanz unzulässig, sofern der Steuerpflichtige sich nur an die Vorschriften der §§ 19, 20 EStG. über die Bewertung hält (1). Hat z.B. der Steuerpflichtige einen Anlagegegenstand mit dem nach § 261 HGB. zulässigen und auch geforderten Anschaffungswert in die Handelsbilanz eingesetzt und in der Steuerbilanz den gemeinen Wert nach § 19 EStG. gewählt, also völlig unabhängig von der handelsrechtlichen Bewertung, so ist vom rein gesetzlichen Standpunkt aus betrachtet nach § 19 Abs.1 EStG. der gemeine Wert zulässig und verstößt somit auch nicht gegen das Gesetz. Und dennoch ist eine solch zweifache Bewertungsweise untersagt auf Grund der Rechtsauslegung des RFH., dessen Auffassungen, ausgedrückt in den Urteilen gleichsam die Steuergesetze ergänzen und gesetzlichen Charakter haben. Wenn man sich genau an den Wortlaut des § 19 EStG. hält, dann liegt einem Anlagegegenstand eine Bewertung nach zweierlei Maß zugrunde, was eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Bewegungsfreiheit darstellt. Bei Beachtung der Tatsache, daß Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht unabhängig voneinander sind, sondern vielmehr die Grundlage jeder Steuerbilanz die Handelsbilanz bildet, tritt die Unzulässigkeit der Bewertung nach zweierlei Maß gemäß § 19 EStG. deutlich zutage. Die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz muß insoweit die Grundlage der Steuerbilanz bilden, als die Handelsbilanz nicht gegen steuerrechtliche Grundsätze verstößt (2). M.E. verneint der Senat die Frage, daß § 19 EStG. dem Steuerpflichtigen, der in der Handelsbilanz sich für einen der beiden zulässigen Werte, den gemeinen Wert bzw. den Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich Abnutzung entschieden hat, für die Steuer-

---

1) Erler, „Der Einfluß der Handelsbilanz auf die Steuerbilanz", DStZ 1932 Nr.4 S.116.

2) vgl. Becker, Komm.z.EStG.Bemkg.17 z.d.§§ 19,20, 21 EStG.; sowie Urt.v.17.4.29 - VI A 879/27 - RStBl. 29 S.455.

bilanz das Wahlrecht einräumen, entweder bei diesem Werte zu bleiben oder den anderen in die Steuerbilanz einzusetzen. Es hat also nur den Anschein, daß § 19 EStG. dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht in jeder Weise in der Bewertung einräumt. Vielmehr ist das Wahlrecht des § 19 EStG. vollkommen abhängig von der einmal vorgenommenen handelsrechtlichen Bewertung in bezug auf den Steuerabschnitt. Wurde bei dieser der Anschaffungs- oder Herstellungspreis nach § 261 HGB. gewählt, so ist dieser auch für die Steuerbilanz nach § 19 Abs. 2 abzüglich der im § 16 Abs. 2-4 EStG. zulässigen Absetzungen für Abnutzung heranzuziehen. Wenn also § 19 EStG. gestattet, anstelle des Anschaffungspreises abzüglich Abnutzung auf den etwa niedrigeren gemeinen Wert überzugehen (oder umgekehrt), so entfällt dieses Wahlrecht zwischen den beiden Werten (ebenso auch eines dazwischenliegenden Wertes), wenn sich der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz für den höheren Wert entschieden hat (1). Die gleiche Bewertungsweise gilt bei Anwendung des gemeinen Wertes. Eine Bewertung

---

1) Praktisches Beispiel: Am Schlusse des Anschaffungsjahres wird eine Maschine mit dem Anschaffungswert von RM 100 000.- und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren in die Handelsbilanz mit RM 90 000.- eingesetzt. Angenommen der gemeine Wert (Teilwert) betrage nur RM 85 000.-, so kann in der Steuerbilanz ein niedrigerer Wert als RM 90 000.- nicht eingesetzt werden, obgleich nach § 19 EStG. der Ansatz des gemeinen Wertes eigentlich gestattet ist. Folgerung: die in der Handelsbilanz mit RM 90 000.- angesetzte Maschinenanlage muß auch in der Steuerbilanz mit RM 90 000.- angesetzt werden. Will der Stpfl. den gemeinen Wert von RM 85 000.- wählen, so muß er auch in der Handelsbilanz RM 85 000.- einsetzen. Ergebnis: Der in der Handelsbilanz gewählte Wert ist auch für die Steuerbilanz bindend. (vgl. Entsch.v.30.4.30 - I A 856/29 - RStBl.30 S.354).

in dem Sinne, daß in der Handelsbilanz der Anschaffungs- oder Herstellungswert dominiert und in der Steuerbilanz der gemeine Wert, ist nicht gestattet. Das Wahlrecht in dieser Form gibt es also nicht. In diesem Zusammenhang verweise ich auf das Urteil vom 17. April 1929 - VI A 594/27 - RStBl. 29 S.449, worin es heißt: „Der Senat hält an der Auslegung, die er in der Entscheidung Bd. 21 S.63 = StW. 1927 Nr.148 dem § 19 EStG. gegeben hat, fest. Hiernach ist eine nach § 19 mögliche Bewertung, wenn sie nicht den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, auch für die Steuerbilanz unzulässig, wenn eine andere nach § 19 ebenfalls mögliche Bewertung mit diesen Regeln übereinstimmt". Man erkennt daraus, daß § 19 EStG. kein uneingeschränktes Wahlrecht hat, obwohl ein solches dem Wortlaut des § 19 EStG. entsprechen würde. Doch in dem bereits erwähnten Urteil vom 30. März 1927 - VI A 108/27 - RStBl. 27 S.161 schränkt der Reichsfinanzhof das Wahlrecht durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein, und zwar dergestalt, daß eine nach dem Wortlaut des § 19 EStG. zulässige Bewertung steuerlich dann nicht zulässig sein solle, wenn sie den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung widerspreche, während eine andere, nach § 19 EStG. ebenfalls zulässige Bewertung mit diesen Regeln übereinstimme. Diese Ansicht des Senates verursachte einen heftigen Meinungsstreit in dem steuerlichen Schrifttum, bei dem die bedeutendsten Steuerrechtler wie Strutz, Becker, Mrozek, Kennerknecht und Mirre die Meinung des Senates teilen und Kuhn und Lion dagegen Stellung nehmen. Ich glaube zu dieser Frage, im Hinblick auf das Thema, die verschiedenen Meinungen und ihre Begründungen nicht darstellen zu müssen, zumal das oben angeführte Urteil vom 30.3.27 wiederholend und damit erneut durch das Urteil des VI. Senates vom 17.4.29 - 594/27, RStBl.29 S.449 in dem Sinne bestätigt wird, daß eine nach § 19 EStG. mögliche Bewertung nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen darf. Hinsichtlich der Frage

des Abhängigkeitsverhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz sind von dem Reichsfinanzhof noch weitere Urteile ergangen:

1) RFH. Entscheidung vom 11. Februar 1930 - I A 807/28 - RStBl. 30 S.153.
„Der Ausgangspunkt für die Steuerbilanz ist die rechtsgültige Handelsbilanz, d.h. die Handelsbilanz, die nicht gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstößt...." (1).
2) RFH. Entscheidung vom 30. April 1930 - I A 856/29 - RStBl. 30 S.354.
„Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz bei Aktiengesellschaften".

Den Streitpunkt dieses Urteils bildet die Frage, ob eine A.-G. das in einem früheren Steuerabschnitt errichtete Fabrikgebäude in der Steuerschlußbilanz zum 31. Dezember 1926 mit dem von ihr angegebenen gemeinen Wert RM 80 000.- einsetzen dürfe, während sie es in der Handelsbilanz mit RM 110 430.- nämlich dem Anschaffungs- und Herstellungspreise abzüglich Absetzungen bewertet hatte.

Das Finanzgericht lehnte den unterschiedlichen Wertansatz ab unter Hinweis auf die Urteile I A 432/27 vom 26.2.29 (RStBl.29 S.223); I A 403/28 vom 18.6.29 (RStBl.29 S.524) und VI A 879/27 Urteil vom 17.4.29 (RStBl.29 S.455) und begründet seine Auffassung wie folgt: ....„nachdem die Bfin. einmal in der Handelsbilanz unter mehreren zulässigen Bilanzierungsmethoden nach § 20 EStG. gewählt habe, sie an diese Wahl auch für die Steuerbilanz gebunden sei. In ständiger Rechtsprechung hat der erkennende Senat, hinsichtlich des Verhältnisses der Steuerbilanz zur Handelsbilanz die Auffassung vertreten, daß die Steuerbilanz keine selbständige Bilanz, sondern von der Handelsbilanz abgeleitet ist und sich

---

1) vgl. insbesondere die interessanten Ausführungen von Kalischer, „Handelsbilanz und Steuerbilanz", Zeitschrift f.Handelswissenschaftliche Forschung 1931 Heft 1 S.31 ff.

von ihr nur mit den durch das Steuerrecht bedingten Korrekturen unterscheidet. Hat daher eine Stpfl. eine an und für sich zulässige Bilanzierungsmethode in ihrer Handelsbilanz gewählt und hält sie, wie in vorliegendem Falle ausdrücklich betont, an dieser im Interesse ihrer Dividendenpolitik fest, dann ist sie auch für die Steuerbilanz an diese Methode gebunden. Die Bfin. kann also, nachdem sie für ihre Handelsbilanz sich für die Einsetzung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises entschlossen hat, für die Steuerbilanz nicht den ihr günstigeren gemeinen Wert einsetzen".

3) Dem Urteil vom 30. März 1927 - VI A 108/27, worin der VI. Senat die steuerrechtlichen Wahlmöglichkeiten zu Gunsten der Handelsbilanz einschränkt, mit dem Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, schließt sich nun auch der I. Senat mit seinem Urteil vom 5. November 1931 - I A 180/30 (Mrozek, Kartei § 13 KörpStG.R.159) an: „Der I. Senat tritt dem VI. Senat in der Auslegung der §§ 13, 19, 20 EStG. dahin bei, daß eine nach § 19 und § 20 EStG. mögliche Bewertung, wenn sie nicht den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, auch für die Steuerbilanz unzulässig ist, falls eine andere nach § 19 und § 20 EStG. ebenfalls mögliche Bewertung mit diesen Regeln übereinstimmt".

Streitig ist bei einer A.-G. die Bewertung von Wertpapieren in der Handelsbilanz für den 31.12. 1925, die hier im Einklang mit der Vorschrift des § 261 Nr. 1 HGB. bewertet, dagegen in der Steuerbilanz mit einem Werte angesetzt waren, der über dem Börsenkurs vom 31.12.25 lag.

Das Berufungsgericht lehnte diese Art der Bewertung ab, schließt sich der Auffassung des Finanzamtes an und betont, daß es die Vorschrift des § 261 Nr. 1 HGB. auch steuerrechtlich für zwingend halte. Das Urteil führt aus: „Für die Einkommensteuer und die Körperschaftssteuer ist es von grundlegender Bedeutung, wie die Vorschrift des § 13 EStG.

aufzufassen ist, daß der steuerpflichtige Gewinn einmal nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist, und daß andererseits bei der Ermittlung des Gewinnes bestimmte steuerrechtliche Vorschriften, z.B. die §§ 15-18 EStG. über die abzugsfähigen Ausgaben und die §§ 19,20 EStG. über die Bewertung zu beachten sind. Der RFH. hat die grundsätzliche Auffassung gewonnen, daß die in § 13 EStG. angeführten steuerrechtlichen Vorschriften keine völlig selbständige, von den Regeln der ordnungsmäßigen Buchführung losgelöste Bedeutung besitzen, daß vielmehr bei jeder steuerrechtlichen Bestimmung zu prüfen ist, welche steuerlichen Gründe den Gesetzgeber bestimmt haben, gerade in diesem Punkte neben den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung eine Sondervorschrift zu erlassen, ob also z.B. die steuerrechtliche Vorschrift in einem bewußten Gegensatz zu den Vorschriften des Handelsrechts stehen oder ob sie lediglich handelsrechtlich erlaubte Maßnahmen einschränken soll und dergleichen. Bei der Prüfung kann es sich herausstellen, daß die steuerliche Einschränkung nach dem Wortlaut der Sonderbestimmung weitergeht, als der besondere steuerliche Zweck erfordert, und für diese Fälle ist die ausdehnende Auslegung in der Richtung der Regeln ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Wie nach dieser grundsätzlichen Anschauung § 19 EStG. auszulegen ist, hat der RFH. in den Entscheidungen 21, 62 = Kartei EStG. 1925 § 13 R. 26 und VI A 594/27 = Kartei EStG. 1925 § 13 R. 158/59 ausgeführt. Er ist, gestützt auf die Ausführungen in der Gesetzesbegründung, zu dem Ergebnis gelangt, daß eine nach § 19 mögliche, aber den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung nicht entsprechende Bewertung auch für die Steuerbilanz unzulässig ist, wenn eine nach § 19 ebenfalls mögliche Bewertung mit den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung übereinstimmt." Das Urteil fährt dann fort: „Der erkennende Senat findet keinen Anlaß, die vom VI. Senat mit guten Gründen verteidigte Rechtsprechung anzugreifen. Wenn danach

die Tragweite des § 19 EStG. daraufhin zu prüfen ist, ob diese Vorschrift die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts zu lockern berufen ist, so schließt sich der erkennende Senat auch hier der verneinenden Antwort des VI. Senates an. Die auf die Gesetzesbegründung zu § 19 gestützte Urteilsbegründung ist überzeugend. Was aber für § 19 EStG. gilt, muß folgerichtig auch für § 20 EStG. maßgebend sein. Wenn eine A.-G. nach § 19 genötigt ist, im Jahre 1925 gekaufte Wertpapiere in der Schlußbilanz 1925 bis auf den inzwischen gesunkenen Börsenkurs abzuschreiben, dann gibt es keinen stichhaltigen Grund, der gestatten würde, das im Jahre 1926 fortgesetzte Sinken der Kurse in der Schlußbilanz 1926 unberücksichtigt zu lassen. Die Begründung (S. 10) zu § 20 EStG. bemerkt ausdrücklich, daß sich der Gesetzentwurf hinsichtlich der Berücksichtigung unrealisierter Verluste und unrealisierter Gewinne den kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anschließe".

4) RFH. Entscheidung vom 9. Dezember 1931 - I A 345/31 - RStBl. 32 S.147.

Im Jahre 1925 wurde von einer G.m.b.H. eine Maschine im Werte von RM 32500.- gekauft, deren Aufstellung noch RM 3 000.- Montierungskosten verursachte. In der Handelsbilanz zum 31. Dezember 1926 wurde die Maschine abzüglich der Abschreibung zum Anschaffungswert von RM 26 000.- eingesetzt. In der Steuerbilanz aber will die Bfin. nur den gemeinen Wert von RM 17 750.- berücksichtigt haben.

Das Berufungsgericht lehnte dieses Ansinnen aber mit folgender Begründung ab: „Die Bfin. habe in ihrer Handelsbilanz innerhalb der Grenzen der handelsrechtlich zulässigen Bewertungsmöglichkeiten (§ 261 HGB.) die Merzerisierungsanlage mit RM 26000. bewertet. Dieser Wert unterschreite die nach § 20 zulässigen steuerlichen Grenzen nicht. Bei der Abhängigkeit von Steuerbilanz und Handelsbilanz müsse daher der Handelsbilanzwert auch der Steuerbilanz zugrunde gelegt werden. Die Stpfl. dürfe an die

Stelle eines steuerpflichtig zulässigen Handelsbilanzwertes keinen anderen, wenn auch steuerlich ebenfalls zulässigen Wert in Ansatz bringen, es sei denn, daß sie die Handelsbilanz gleichfalls rechtswirksam ändere". Das Berufungsgericht führt weiter aus: „...., daß die Bfin. in Anbetracht der Abhängigkeit von Steuer- und Handelsbilanz in ihrer Steuerbilanz nicht zu einer an und für sich steuerlich zulässigen Bewertungsmethode übergehen darf, falls in der Handelsbilanz eine andere Bewertungsmethode, die gleichfalls steuerlich zulässig ist, gewählt worden ist. Unstreitig hat die Bfin. in ihrer Handelsbilanz die Merzerisierungsanlage unter Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung bewertet. Diese Bewertungsmethode schließt nach der neuen Rechtsprechung des Senats den Übergang zur Bewertung nach dem niedrigeren gemeinen Werte gemäß § 20 EStG. aus, solange die Bfin. nicht gleichzeitig ihre Handelsbilanz entsprechend rechtswirksam geändert hat".

Die Anführung weiterer Urteile im Sinne der Abhängigkeit von Steuerbilanz und Handelsbilanz erscheint mir für die Beweisführung der Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes nicht erforderlich. Grundsätzlich ist die Verknüpfung beider Bilanzen, sowohl vom I. Senat als auch vom VI. Senat anerkannt. Daraus ergibt sich für den Stpfl. mit logischer Konsequenz als grundlegende Erkenntnis, daß die Bewegungsfreiheit der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften nur insoweit gegeben ist, als sie mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar ist (1). Innerhalb dieses Rahmens kann man von einem Spielraum in der Bewertung sprechen, der vom Anschaffungswert über den Zwischenwert bis

---

1) vgl. RFH. Entsch.v.28.3.33 - I A 297/30 - RStBl. 1933, S.1259, wonach die Abhängigkeitstheorie des RFH. in Form der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz erneut betont wird.

zum gemeinen Wert reicht, vorausgesetzt aber, daß die Werte der Handelsbilanz mitgehen. Dasselbe gilt für das Gebiet der Bilanzänderung, Bilanzberichtigung und in großem Umfange auch für das Problem der Abschreibung, die Gegenstand besonderer Darstellung sind.

Aus dieser Betrachtung ist leicht und mit gewisser Selbstverständlichkeit allgemein der weitere Grundsatz der Wertgleichheit oder Parität für Handels- und Steuerbilanz abzuleiten.

IV. Das Bewertungsproblem.

1) Die Bewertungsmöglichkeiten des Einkommensteuergesetzes.

Das Einkommensteuergesetz umfaßt zwei Bewertungsmöglichkeiten: (1)

1) den gemeinen Wert und
2) den Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis abzüglich Absetzung für Abnutzung.

Der gemeine Wert zerfällt wieder gemäß § 19 Absatz 1 EStG. in zwei Teile und zwar in den

a) gemeinen Wert des Umlaufskapitals
b) gemeinen Wert des Anlagekapitals.

Der gemeine Wert des Umlaufskapitals (Warenvorräte usw.) wird durch das Gesetz in § 19 Abs.1 Satz 1 nicht näher bestimmt. Der gemeine Wert des Anlagekapitals dagegen wird durch den Gesetzgeber in § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. folgendermaßen gekennzeichnet: „Bei der Bewertung des gemeinen Wertes von Gegenständen, die nicht zum Verkauf bestimmt

---

1) Helpenstein, „Der Teilwert der steuerlichen Erfolgsbilanz in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes", Vierteljahreszeitschrift Steuer- und Finanzrecht 1931 Heft 4 S.565.

sind, ist nicht der bei der Veräußerung jedes Gegenstandes im Einzelnen erzielbare Preis zu ermitteln, vielmehr ist davon auszugehen, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient, dem er zur Zeit der Bewertung angehört." Was aber nach § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. als gemeiner Wert für das Anlagekapital verstanden wird, kann man auf Grund von Entscheidungen des RFH. auch auf das Umlaufskapital übertragen (1). Als dritten Wert kann man den vom RFH. in seinem Urteil vom 17.4. - VI A 196/29 - RStBl.29 S.472 geprägten „Zwischenwert" nennen, der innerhalb des Anschaffungs- oder Herstellungspreises und dem gemeinen Wert seine Grenze hat, sodaß man es bei der Betrachtung des Bewertungsproblems eigentlich mit drei Werten zu tun hat. Wie man daraus ersieht, enthält § 19 EStG. grundsätzlich die Bewertung für sämtliche Gegenstände des Anlage- und Umlaufskapitals, die im Laufe des zu veranlagenden Steuerabschnitts angeschafft oder hergestellt sind. Im Gegensatz hierzu regelt § 20 EStG. die Bewertung der Gegenstände, die bereits am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts, also zu Beginn des zu veranlagenden Steuerabschnitts zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört haben. Dabei ist bei der Einsetzung des gemeinen Wertes darauf zu achten, ob es sich um einen Gegenstand handelt, der zum Verkauf bestimmt ist (Warenvorräte), oder um Gegenstände, die auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dienen (Gebäude, Maschinen).

2) § 261 HGB. als allgemein gültige Bewertungsnorm in Literatur und Rechtsprechung.

Der Steuerpflichtige hat nach § 19 EStG. die Wahl, ob er die Gegenstände des Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert oder mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis bewerten und in die Bilanz

---

1) vgl. S. 73.

einsetzen will. Dieses weit über die Freiheit des Ermessens eines ordentlichen Kaufmannes gewährte Wahlrecht widerspricht dem Handelsrecht und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung; denn nach dem Wortlaut des § 19 EStG. ist es dem Steuerpflichtigen erlaubt, im Anschaffungsjahr auch dann den gemeinen Wert zu wählen, wenn dieser über den Anschaffungs- oder Herstellungspreis gestiegen ist. Praktisch führt das also zur Aktivierung eines unralisierten Gewinnes und damit zur Verletzung der Nichtversteuerung unrealisierter Gewinne. Wie aber bereits erwähnt, verbietet § 261 HGB. eine derartige Bewertung und in Anbetracht seiner Bedeutung als allgemeingültige Bewertungsnorm nicht nur für die A.-G. und Komm.-G.a.A., sondern auch für Personalgesellschaften und Einzelkaufleute (1).

Dieser kurz skizzierte Gegensatz zwischen steuerrechtlicher Bewertungsmöglichkeit und handelsrechtlicher Zulässigkeit führte in der Literatur zu einem umfangreichen und mit außerordentlicher Intensität geführten Meinungsstreit. Eine Reihe von Kommentatoren (2) sah das steuerliche Wahlrecht des § 19 EStG. als selbständiges Privileg gegenüber den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften an. Andere Schriftsteller zogen die in § 13 EStG. enthaltenen „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" in den Bereich ihrer Betrachtung und wollten das Wahlrecht des § 19 EStG. nur für die A.-G. und teilweise für die G.m.b.H. einschränken oder auch für alle Steuerpflichtigen, gleichgültig in welcher Rechtsform sie auftreten (3).

---

1) Becker,StW.1925 S.1825; Lion in „Bilanzsteuerrecht" a.a.O.S.67 u.71; ferner RFH.Bd.10.S.114; Becker,Komm.z.EStG.1925, Bd.II S.921.
2) Blümich-Schachian,Komm.z.EStG.25 S.267; Holländer, Komm.z.EStG.S.142; Evers außer in StW.1926 S.1733 noch in Komm.z.KörpStG.S.758; Kuhn,Komm.z.EStG. S.268.
3) Becker, StW.1926 S.670 u.Komm.z.EStG.S.263,266;

Diese letztere Auffassung, daß das Wahlrecht des § 19 EStG. für alle Steuerpflichtigen ohne Unterschied der Rechtsform durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einzuschränken ist, hat sich auch als die kaufmännisch richtigere verhältnismäßig schnell durchgesetzt. Auch der RFH. schließt sich dieser Anschauung an und stellt in der diese Frage behandelten Entscheidung vom 30.3.27 - VI A 108/27 - StW. 27 Nr.148 grundsätzlich folgendes fest: „die Auffassung, welche das Wahlrecht des § 19 EStG. durch § 13 EStG. einschränken will, wird gebilligt; allein maßgebend sind daher die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung". Was der VI. Senat darunter versteht, erklärt er in dem zur Entscheidung stehenden Falle und führt aus: „Der Senat glaubt daher zu dem Satz gelangen zu sollen, daß die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erworbenen Forderungen und Zahlungsmittel in ausländischer Währung stets nach dem Kurse am Bilanzstichtage zu bewerten sind". Daraus geht eindeutig hervor, daß eine Bewertung nach dem Anschaffungspreise nicht erlaubt ist, wenn der Kurs am Bilanzstichtag unter dem Anschaffungspreis liegt. Falls der Kurs aber am Bilanzstichtag über dem Anschaffungspreis liegt, darf dieser Kurs gemäß § 261 HGB. nicht angesetzt werden. Dieser auch draußen in der Praxis üblichen Auffassung für die Kapitalgesellschaften, schloß sich nunmehr auch der I. Senat in seinem Urteil vom 5.11.31 - I A 180/30 (vgl.S. 7 ff) grundsätzlich an und sagt: „Der erkennende Senat findet keinen Anlaß, die vom VI. Senat mit guten Gründen verteidigte Rechtsprechung anzugreifen. Wenn danach die Tragweite des § 19 EStG. daraufhin zu prüfen ist, ob diese Vorschrift die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts zu lockern berufen ist, so schließt sich der erkennende Senat auch hier

---

Pissel-Koppe, Komm.z.EStG. II.Aufl.S.218; Strutz, Komm.z.EStG.S.730; Kennerknecht, Komm.z.KörpStG. S.257; Mirre, Komm.z.KörpStG. S.51, 57.

der verneinenden Antwort des VI. Senates an".

Hiernach ist also für alle Unternehmungsformen das Wahlrecht des § 19 EStG. in erheblichem Maße ausgeschlossen bzw. von § 261 HGB. als grundlegender Bewertungsnorm abhängig. Selbstverständlich ist natürlich, daß der Steuerpflichtige den gemeinen Wert insofern stets wählen kann, als er nicht höher ist als der Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Dies entspricht auch dem Grundsatz der Nichtbesteuerung noch nicht realisierter Gewinne.

Im Anschluß hieran taucht die heute aktuelle Frage der Behandlung von S c h u l d e n i n a u s l ä n d i s c h e r W ä h r u n g auf, die z.B. stark schwankenden Kursen unterliegen. Hierbei handelt es sich in erster Linie um die Bilanzierung von Pfund- und Dollarschulden. Wurde z.B. eine Schuld von 100 000 amerikanischen Dollars bei einem Kurse von RM 4.20 aufgenommen, so lautet heute, bei einem Kurse von RM 3.60 die Frage: Sind heute die Schulden zum sogenannten Anschaffungskurs (RM 4.20) oder zum Kurse des Bilanzstichtages (RM 3.60) zu passivieren?

Grundsätzlich und vorweg ist dahingehend zu entscheiden, daß eine Passivierung nur zum Anschaffungskurse von RM 4.20 in Frage kommen kann, weil

1) auf Grund des § 40 HGB. Schulden nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet und
2) eine Passivierung zum Kurse des Bilanzstichtages (RM 3.60) eine Verletzung des steuerrechtlichen Grundsatzes der Nichtbesteuerung noch nicht realisierter Gewinne bedeuten würde.

Somit verstößt eine Passivierung unter Pari zunächst gegen § 40 HGB. als dessen Sinn doch dahingehend auszulegen ist, daß der Wert der Schuld am Bilanzstichtag beim Schuldner maßgebend ist und nicht der zufällige Kurswert am Bilanzstichtag als solcher. Stellen wir z.B. die Überlegung an, der Schuldner habe eine Schuld von 100 000.- Doll., die

er in absehbarer Zeit nicht begleichen kann, so würde eine Passivierung unter Pari, also zum Kurse des Bilanzstichtags (RM 3.60) unweigerlich zu einem fiktiven Gewinn führen, der auch nach dem steuerrechtlichen Grundsatz nicht ausgewiesen werden darf. Ich gehe daher mit der Auffassung Heilbrunn's (1) vollkommen einig, wenn er zu dieser Frage, wie folgt, kommentiert: „

„a) Falls nämlich bei der Rückzahlung der Währungsschuld Gewinne entstehen sollten, sind sie k ü n f t i g e G e w i n n e ; denn sie werden erst dann vereinnahmt, wenn die Schuld ganz oder teilweise zurückgezahlt wird. Künftige Gewinne dürfen aber nicht in der gegenwärtigen Bilanz ausgewiesen werden. Dieser Satz ist im Steuerrecht allgemein anerkannt; er gilt jedoch darüber hinaus auch für das Handelsrecht; denn er entspricht dem Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung (vgl. Schlegelberger, Quassowski, Schmölder, Aktienrechtsnovelle, § 260b Anm.5; RFH. Bd.10, 114).

b) .... Ob dieser Gewinn jedoch auch tatsächlich entstehen wird, ist durchaus ungewiß; es hängt davon ab, ob die Lst.- und Doll.-Entwicklung richtig geschätzt und ob nicht aus irgendwelchen Gründen ein höherer Markbetrag zur Rückzahlung der Währungsschuld erforderlich ist. Gerade bei langfristigen Anleihen muß man mit der Möglichkeit rechnen, daß etwa durch internationale Vereinbarungen über Währungen der Bewertungsunterschied zwischen den genannten Valuten und der Reichsmark ausgeglichen werden könnte. Man muß ferner damit rechnen, daß eine Aufwertung der Valuten, zumal in ferner Sicht ebenso möglich ist, wie es ihre überraschende Abwertung gewesen war. Unter diesen Umständen sind die bilanzmäßigen Gewinne solange fiktiv, als die Währungsschuld nicht endgültig zurückgezahlt worden ist. Falls also eine Gesellschaft unter dem Pari-

---

1) vgl. Frankfurter Zeitung v.26.11.33, 2. Morgenblatt, S. 4.

betrag passiviert, so erzielt und schüttet sie u.U. einen „Gewinn aus, der garnicht aus dem Reingewinn, sondern aus der Substanz bezahlt wird. Diese Tatsache zeigt deutlich, daß eine Schätzung nicht statthaft ist, und daß demgemäß Lst.- und Doll.-Schulden zum Paribetrag passiviert werden müssen".

Eine ganz andere Sachlage ergibt sich natürlich für den Fall, daß eine solche Schuld unmittelbar nach dem Bilanzstichtag rückzahlbar ist und auch an dem mit dem Gläubiger vereinbarten Termin tatsächlich beglichen wird. Hier tritt dann die Ausnahme des Grundsatzes insofern ein, als der Schuldner seine in allernächster Zeit zu begleichende Schuld mit dem Kurse des Bilanzstichtages (RM 3.60) bereits in seine Bilanz einsetzen darf. Auch darin pflichte ich Heilbrunn bei, wenn er sagt: „Der hieraus entstehende Gewinn ist kein fiktiver Gewinn, da sich die Kursentwicklung auf kurze Zeit einigermaßen zutreffend schätzen läßt. Es ist kein künftiger Gewinn, falls die Gesellschaft die Schuld zurückzahlen will, im Besitze der etwa erforderlichen Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle ist und die erforderlichen Beträge verfügbar hat. Denn der Gewinn wird bereits mit dem Augenblick erzielt, in dem die genannten Voraussetzungen erfüllt sind".

Zusammenfassend ergibt sich als grundlegende Erkenntnis, daß allgemein eine Passivierung zum Kurse am Bilanzstichtag keineswegs erlaubt ist, ausgenommen der Fall, daß eine kurz nach dem Bilanzstichtag fällige Schuld rückzahlbar ist und auch tatsächlich beglichen wird.

Nachdem ich hier entwicklungsmäßig zunächst die Bewertungsmöglichkeiten des Einkommensteuergesetzes unter dem Gesichtspunkt der Wertgleichheit oder Parität (vgl. S.47 ff.) von Handelsbilanz und Steuerbilanz kurz dargelegt habe, sehe ich meine Aufgabe jetzt vielmehr darin, die drei Wertarten: gemeiner Wert, Anschaffungs- oder Herstellungspreis und Zwischenwert in den Vordergrund meiner Betrachtungen zu stellen. Dabei soll gezeigt werden, was unter

den verschiedenen Wertarten zunächst zu verstehen ist, und inwieweit man innerhalb ihrer Grenzen von einem Bewertungsspielraum sprechen kann.

3) Der gemeine Wert.

Der gemeine Wert hat seine steuerrechtliche Grundlage in § 19 Abs.1 EStG. und in den §§ 137, 138 AO.a.F. Eine weitere Grundlage hat der gemeine Wert noch in dem § 40 HGB. verankerten und von der Betriebswirtschaftslehre (1) anerkannten Zeitwert. Allgemein läßt sich hierzu, sowohl vom gemeinen Wert als auch vom Zeitwert sagen, daß mit ihnen ein Wert ermittelt werden soll, den ein Gegenstand auch tatsächlich hat. Diese Frage des „tatsächlichen Wertes" eines Gegenstandes wird aber niemals einwandfrei zu beantworten sein; denn die Ermittlung des gemeinen Wertes steht nicht auf einwandfreier rechnungsmäßiger Grundlage, sondern ist das Ergebnis einer Schätzung, oder wie Nicklisch (2) sehr treffend ausführt: „Der gemeine Wert eines Dinges ist etwas, mit dem man sich beschäftigt und das doch nicht existiert". Damit ist gleichzeitig das typische Merkmal des gemeinen Wertes herausgestellt.

a) Anlagevermögen.

Nach § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. ist die Ermittlung des gemeinen Wertes für Gegenstände des Anlagevermögens grundsätzlich unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Betriebes vorzunehmen. Der Wert des einzelnen Gegenstandes ist hier also nicht für sich

---

1) vgl. „Die organische Tageswertbilanz" von Prof. Dr.F.Schmidt, Ffm, wo der Verfasser von einem Tageswert im Beschaffungsmarkte spricht, der mit dem Zeitwert des § 40 HGB. übereinstimmt.
2) Nicklisch in „Der praktische Betriebswirt", 1933 Nr. 11 S.819.

als besondere wirtschaftliche Einheit zu ermitteln, sondern bei der Bewertung ist davon auszugehen, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient. Insofern ist also der Preis anzusetzen, den ein Käufer des ganzen Betriebes, der das Unternehmen fortführen will, bei Berechnung des Kaufpreises für den ganzen Betrieb für diesen Gegenstand einsetzen würde (1). Würde man umgekehrt den Wert des einzelnen Gegenstandes als besondere wirtschaftliche Einheit ermitteln, so könnte es leicht vorkommen, daß erst neuangeschaffte Gegenstände des Anlagevermögens sehr niedrig bewertet werden müßten. So ist bei Gegenständen des Anlagevermögens z.B. für den Fall eines Verkaufes nur ein geringer Wert zu erzielen. Wurde z.B. eine Maschine im Werte von RM 20 000.- angeschafft, so hat diese für ein anderes Unternehmen vielleicht einen geringeren Wert oder sogar überhaupt keinen, weil nur geringe oder gar keine Verwendungsmöglichkeit besteht. In gleicher Weise kann es sich auch um den Ankauf eines Geländes handeln, das die Unternehmung zu ihrer beabsichtigten Betriebserweiterung unbedingt braucht. Angenommen sie habe den Betrag von RM 50 000.- dafür gezahlt, während im freien Markt vielleicht nur höchstens RM 30 000.- geboten worden wären. In diesem Falle darf die Unternehmung nicht den Einzelwert des Geländes von RM 30 000.- unterstellen, sondern muß in ihrer Schlußbilanz RM 50000.- einsetzen mit Rücksicht auf den Wert des Geländes, den dieses eben hat, infolge seiner Bedeutung für das gesamte Unternehmen. Um einen solchen sogenannten „Verschleuderungswert" zu verhindern, verfügte der Gesetzgeber die Bewertung der Gegenstände, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, unter Berücksichtigung der Fortführung des Betriebes. Auch der RFH. beschäftigte sich mit dem Begriff des gemeinen Wertes im Sinne des § 19 Abs.1 EStG. in der Entschei-

---

1) vgl. Begründung z.EStG. S.50 der Regierungsbegründung.

dung vom 14.12.26 - VI A 575/26 - RFH. 20, 87; RStBl. 27 S. 85 Nr. 101 und prägte hierfür erstmalig das Wort „Teilwert". Darunter wird der Wert verstanden, den ein Gegenstand als Teil einer wirtschaftlichen Einheit hat, d.h. der Wert, den ein Gegenstand des Unternehmens im Rahmen des Gesamtunternehmens hat (1). Becker definiert in seinem Kommentar zum EStG. Bd.II S.1070 den Teilwert folgendermaßen: „Der Teilwert ist der gemeine Wert eines Gegenstandes oder Gutes unter Berücksichtigung der Tatsache, daß der Gegenstand Teil einer wirtschaftlichen Einheit ist. Im Gegensatz hierzu bezeichnet der RFH. den Wert, den ein Gegenstand für sich allein betrachtet, also ohne Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Einheit, hat, (z.B. Liquidationswert) als „Einzelwert". Danach kann es sich bei dem Teilwert nur um einen Wert handeln, der mit dem Unternehmen verbunden ist im Gegensatz zum Einzelwert. Zur Definition des Teilwertes führt die Entscheidung wörtlich aus: „Der Teilwert bestimmt sich nach demjenigen Betrage, den ein Käufer des ganzen Unternehmens vermutlich - genaue Kalkulation unterstellt - weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte". Danach ist bei Bestimmung des Teilwertes die Überlegung von grundsätzlicher Bedeutung, in welcher Relation bzw. in welchem Nutzen der einzelne Gegenstand zu dem Gesamtunternehmen steht. In diesem Zusammenhang können sogar ungewöhnliche Verhältnisse den Teilwert nicht beeinflussen. Ein treffliches Beispiel hierzu ist in

---

1) Mirre, DStZ.1928 S.113 hat dort ein anschauliches Beispiel des „höheren" Teilwerts im Gegensatz zum Einzelwert gegeben; vgl.ebenso Urteil v.14.3. 28 - VI A 54/28 - RStBl.28 S.182; sowie die neuere Entsch.v.2.11.32 - VI A 219/32 - RStBl.1933 S.142 Nr.129 und Engel, „Teilwertproblem und Buchprüfung", Steuer-Archiv 1931 Nr.8 S.240 ff.; Nr.9 S.276 ff.

der Entscheidung vom 14.3.28 - VI A 54/28 - RStBl. 28 S.182 gegeben. Hier wird zu der Frage der Ermittlung des gemeinen Wertes bei Anlagegegenständen Stellung genommen. Der Beschwerdeführer will ein im Juni 1925 erworbenes Speichergrundstück von RM 3000 in seiner Schlußbilanz des gleichen Jahres mit dem gemeinen Wert von RM 22000.- einsetzen. Er begründet seinen Schritt damit, daß dieses Speichergrundstück an sein Geschäftsgrundstück grenze und ihm eine bisher fehlende bequeme Einfahrt biete. Insofern habe er das Grundstück zur Geschäftserweiterung dringend gebraucht und deshalb auch einen so hohen Preis dafür gezahlt, der von einem anderen Käufer nicht gezahlt worden wäre. Mit dieser Argumentierung konnte dem Bf. ein gemeiner Wert von RM 22 000.- nicht zugestanden werden, vielmehr gab er damit ein anschauliches Bild über Sinn und Zweck des gemeinen Wertes, als er ja gerade die Umstände hervorgehoben hat, die im Sinne des Gesetzgebers (§ 19 Abs.1 Satz 2 EStG.) für die Ermittlung des gemeinen Wertes maßgebend sein soll. In der Begründung des Senates heißt es hierzu: „Wenn der Bf. daher den Kaufpreis von RM 30 000.- gerade mit der Notwendigkeit des Speichergrundstückes für seinen Betrieb begründet, so greift die Vermutung Platz, daß auch gerade der von ihm gezahlte Preis den gemeinen Wert des Grundstücks im Sinne des § 138 AO., § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. darstellt" (1). Der gleichen Auffassung ist der I.Senat in dem Urteil vom 8.5.28 - I A 453/27 - RFH. 23, 238, Kartei § 13 KörpStG. R.32, indem es dort heißt: „Hat ein Betrieb einen Gegenstand, der nicht zum Verkaufe

---

1) vgl. Entsch.v.30.8.32 - VI A 2231/31 - RStBl.33 S.30 Nr.26, wonach gerade die gewisse Zwangslage in der sich die Bfin beim Erwerb der Grundstücke befunden habe, bei Bestimmung d.Teilwerts nach § 19dem Sinne zu berücksichtigen sei.

bestimmt ist, erworben, so besteht die Vermutung, daß die Aufwendungen dem gemeinen Wert im Sinne des § 19 Abs.1 Satz 2 des EStG. darstellen. Damit kommt man zu der Frage der Ermittlung des Teilwertes. Der RFH. gibt hierfür selbst den Weg an und sagt in seiner Begründung (Urteil VI A 575/26): „Ist ein Unternehmen gutgehend, und steht der Gegenstand in einer solchen Beziehung zu ihm, daß es nützlich wäre, ihn im Falle des Verlustes wieder zu beschaffen, so fällt der Teilwert mit dem sogenannten Wiederbeschaffungswert (Reproduktionswert) d.h. dem Betrage der Wiederbeschaffungskosten zusammen". Der Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionswert ist also zunächst gleich dem Teilwert, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen dafür vorliegen, daß:

1) das Unternehmen gutgehend ist und
2) der Gegenstand in einer solchen Beziehung zu dem Unternehmen steht, daß es nützlich wäre, ihn im Falle des Verlustes wieder zu beschaffen (1).

Die obere Wertgrenze des Teilwerts ist also der Wiederbeschaffungspreis, da wie Mirre (2) auch treffend ausführt „kein Gegenstand mehr wert sein kann als seine Wiederbeschaffung kosten würde". Daher lehnt er auch eine Verteilung des Gesamtwertes ab und rechnet den Mehrbetrag dieses Gesamtwertes zu den Firmen- oder Geschäftswert. Ebenso wird in dem Urteil vom 11.1.29 - VI A 1515/28 - RStBl.29 S.221 Nr.349 die Anschauung vertreten, als es in der Begründung bei Ermittlung des Teilwerts von neuangeschafften Maschinen heißt: „Maßgebend ist der sogenannte Teilwert, d.h. der Wert, den ein Gegenstand als Teil des Betriebes hat. Es ist zutreffend, wenn die Vorinstanz zu seiner Bestimmung von dem Anschaffungspreis ausgeht. Wenn zwischen Anschaffungstag und Bilanzstichtag nur eine geringe Zeit liegt, spricht geradezu eine Vermutung dafür, daß der Teilwert mit dem Anschaffungspreis übereinstimmt.

---

1) vgl. Urteil v.30.6.27 - VI A 265/27 - Kartei § 19 R.6.
2) Mirre DStZ. 27 S.296.

Denn man kann im Allgemeinen annehmen, daß der Kaufmann am besten beurteilen kann, welchen Nutzen ein Gegenstand im Betriebe gewähren wird und nicht mehr für ihn aufwenden wird als diesem Nutzen entspricht!! Der gleichen Auffassung ist der I.Senat in dem Urteil vom 8.5.28 - I A 453/27 - Kartei § 13 KörpStG. R.32. Klar und einfach wird der Gedanke des Teilwerts auch in der Entscheidung vom 18.12.29 - VI A 1849/29 - RStBl. 30 S.90 vertreten. Der Rechtsstreit geht hier um den Wert einer Zugmaschine in der Bilanz, die am 1.6.27 fabrikneu für RM 7 130.- erworben und in der Bilanz per 31.12.27 mit RM 5 000.- eingesetzt wurde. Das Finanzamt hat nur 10 % vom Anschaffungswert als Wertminderung anerkannt. In der Begründung heißt es: „Im Sinne des § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. ist der gemeine Wert von Gegenständen des Anlagekapitals nicht gleich dem Einzelverkaufspreis, sondern gleich dem Werte, den der Gegenstand am Bewertungsstichtag als „Teil des Betriebes" hat (Teilwert). Im allgemeinen kann angenommen werden, daß der gemeine Wert eines durch Kauf erworbenen Anlagegegenstandes zur Zeit der Anschaffung des Gegenstandes gleich dem Wiederbeschaffungspreis ist, wenn der Gegenstand eine nützliche Verwendung in dem Betrieb hat, auch der Betrieb sich rentiert und daher aus diesen Gründen nicht eine Minderbewertung entweder des Gegenstandes innerhalb des Betriebsvermögens oder des Betriebsvermögens im Ganzen angebracht erscheint". Für die Gleichsetzung von Teilwert und Wiederbeschaffungspreis wird, wie es in der Begründung heißt, vorausgesetzt, „daß die Gegenstände nicht zu einem Betriebe gehören, der im Ganzen weniger wert ist als die Wiederbeschaffungskosten der ihm gewidmeten Gegenstände". Damit ist der Teilwert bei den oben zu 1) und 2) angeführten Voraussetzungen der Wiederbeschaffungspreis, den man in der Regel als mit dem Anschaffungspreis zusammenfallend bezeichnen kann. Der umgekehrte Fall, daß der Teilwert nicht gleich dem Wiederbeschaffungspreis ist, liegt vor, wenn ein Unternehmen schlecht geht; denn dann

wird der Gesamtwert geringer als die Wiederbeschaffungskosten sein. In der Begründung zu dem Urteil - VI A 1515/28 heißt es zu dieser Frage: „Der Teilwert kann ferner niedriger sein als der Wiederbeschaffungspreis und also, wenn dieser mit dem Anschaffungspreis übereinstimmt oder nicht hinter ihm zurückbleibt, vielleicht auch niedriger als der Anschaffungspreis sein, wenn entweder der Gegenstand im Betriebe nicht voll ausnutzbar ist, oder der ganze Betrieb nicht einen der Summe der Wiederbeschaffungskosten der einzelnen Gegenstände entsprechenden Nutzen erbringt". Auch hier zeigt die Entscheidung VI A 575/26 den Spielraum des Teilwerts mit folgendem Hinweis: „Geht das Unternehmen aber nicht gut, oder gewährt der Gegenstand nicht den erwähnten Nutzen, so wird der Teilwert zwischen dem Wiederbeschaffungswert und dem Einzelwert liegen oder mit letzterem zusammenfallen". Damit ist auch die untere Grenze des Teilwerts mit dem Einzelwert bestimmt. Insofern ist der Teilwert ein zwischen zwei Grenzpfählen liegender Wert, der sich als oberste Grenze mit dem Wiederbeschaffungswert oder als unterste Grenze mit dem Einzelwert decken kann. Der Auffassung des VI. Senates (1) schließt sich auch der I. Senat im Prinzip an und erklärt in seinem Urteil v. 29.7.27 - I A 264/27 - Bd. 21 S.316: „Bei Ermittlung des gemeinen Wertes eines Anlagegegenstandes ist die Minderung des Einzelverkaufswerts nicht zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäß regelmäßig in dem Augenblick einzutreten pflegt, in dem ein Gegenstand aus dem Handel ausscheidet und vom Verbraucher in Benutzung genommen wird, und die damit im Zusammenhang steht, daß der Verbraucher, wenn er den Gegenstand, selbst nach ganz kurzer Benutzung, wieder veräußern will, meist den dafür angelegten Preis nicht wieder erzielt. Vielmehr ist im allgemeinen derjenige Preis zugrunde zu legen, der bei

---

1) Zimmermann, „Die steuerrechtliche Bedeutung des Teilwerts", Steuer-Archiv 1931 Nr.7 S.201 ff.

einer Veräußerung des Unternehmens im ganzen für die Einzelgegenstände in Rechnung zu stellen wäre und zwar bei der Veräußerung an einen Erwerber, der den Betrieb fortführen will". In der Literatur neigt Dr. Senf (1) zu dem Standpunkt, daß der Teilwert auch unter dem Einzelwert liegen könne, wenn es sich um einen direkt unrentablen Betrieb handelt oder, daß der Gegenstand z.B. eine Maschine ihrer Kapazität entsprechend nicht voll ausgenutzt wird. Diese Art der Betrachtung des Teilwertproblems erscheint mir aber praktisch von keiner weiteren Bedeutung zu sein, weshalb auch wohl Dr. Senf zum Schlusse seiner Betrachtung sich von der Auffassung abwendet, daß der Teilwert unter dem Einzelwert liegen könne als er (2) selbst sagt: die Teilbewertung ist doch ein Mittelding zwischen Einzel- und Gesamtbewertung; „sie will deshalb auch einen Wert finden, der den Einzelwert mindestens erreicht".

Meines Erachtens ist die Grundlage, von der aus man den Teilwert bestimmen muß, bzw. der Gesichtspunkt von dem man ausgehen muß, neben den zahlreichen Entscheidungen bereits am besten in § 19 Abs.1 Satz 1 EStG. selbst gegeben, als es dort heißt: ...., „daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient, dem er zur Zeit der Bewertung angehört". Also kein Gesamtwert und kein Einzelwert sondern ein Wert, der sich im Hinblick auf die Betriebsverbundenheit des Gegenstandes und unter Berücksichtigung der Fortführung des Betriebes ergibt. Somit haben wir es bei dem Teilwert mit einem Schätzungswert zu tun, der mehr oder weniger den tatsächlichen Wert eines Gegenstandes erfaßt (3). Doch auch hier hat der RFH., wie bei der Delkreder

---

1) vgl. Mittl.d.Steuerstelle d.Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1930 S.6 u.Evers, Komm.z.Körp.-StG.25 S.757 Anm.30.
2) vgl. Dr. Senf, a.a.O. S.6.
3) vgl. Mirre, DStZ. 1927, S.292.

bemessung, dem subjektiven Ermessen des Kaufmannes den objektiven Standpunkt gegenüberstellt und in der Entscheidung vom 3.10.28 - VI A 1224/28 - StW. 29 Nr.72 erklärt: „Es kommt nicht auf den Wert an, den der Kaufmann selbst z.B. dem erworbenen Grundstück beimißt, sondern auf den Wert, den ein Erwerber des Betriebes vermutlich dem Grundstück beimessen würde. Dabei ist aber natürlich damit zu rechnen, daß dieser Erwerber ebenfalls eine zur Fortführung des Betriebes geeignete Persönlichkeit ist". Damit ist einer eventuellen Willkür in der Bewertung Einhalt geboten. Allerdings läßt der RFH. in dem Urteil auch keinen Zweifel darüber, daß die aufgewandten Kosten im allgemeinen dem Teilwert entsprechen, als es in der Begründung heißt: „Die Vorinstanz hat....zutreffend ausgeführt, daß als gemeiner Wert im Sinne des § 19 Abs.1 der sogenannte Teilwert anzusehen ist, d.h. der Wert, den das Grundstück als Teil des Betriebes habe. Wenn ein Kaufmann ein bebautes Grundstück erwirbt, das Gebäude niederreißen und einen Neubau aufführen läßt, so ist zu vermuten, daß er damit gerechnet hat, das Grundstück in dem neuen Zustand sei für ihn die gesamten Kosten wert". Ein in diesem Zusammenhang gehörendes Urteil vom 28.2.30 - VI A 634/29 - RStBl. 30 S.436 Nr.623 behandelt das grundsätzliche Verhältnis des gemeinen Wertes im Sinne des § 138 AO. a.F. und des Teilwertes nach § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. von Grundstücken und hält an der Vermutung fest, daß der Teilwert gleich dem Anschaffungspreis ist, wenn zwischen dem anderweit geschätzten Teilwert und dem Anschaffungspreise nur ein unwesentlicher Unterschied besteht, indem es in der Begründung heißt: „Der gemeine Wert im Sinne des § 138 AO.a.F. deckt sich regelmäßig mit dem Betrage, den der Veräußerer eines Grundstücks vom Käufer erhält, aber nicht mit dem Betrage, den der Erwerber eines Grundstücks anlegen muß, d.h. mit dem Anschaffungspreise. Nun kommt aber auch in denjenigen Fällen, in denen ein besonderes Interesse am Erwerbe gerade eines

bestimmten Grundstücks nicht besteht, als Teilwert im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG. grundsätzlich der gesamte Betrag in Betracht, den ein Käufer anlegen müßte, um das betreffende Grundstück zu bekommen. Auf diesem Gedankengang beruht auch die in der Rechtsprechung des RFH. anerkannte Vermutung dafür, daß der Teilwert eines Gegenstandes gleich dem Anschaffungspreis sei. Daraus folgt aber, daß bei Ermittlung des Teilwerts eines Grundstücks über den gemeinen Wert im Sinne des § 138 AO.a.F. zunächst zu dem gemeinen Wert im Sinne dieser Vorschrift ein Zuschlag für die üblichen den Erwerber treffenden Unkosten (man könnte insoweit dem gemeingewöhnlichen Werte den gemeingewöhnlichen Anschaffungspreis gegenüberstellen) und zu dem so ermittelten Betrag alsdann gegebenenfalls noch ein Zuschlag mit Rücksicht auf das besondere Interesse des Erwerbers an dem Erwerbe des betreffenden Gegenstandes zu machen ist". Um den gleichen Gedanken handelt es sich in dem Urteil vom 19.9.28 - VI A 1143/28 - StW.29 Nr.16, wo der Möglichkeit der Überschätzung eines gekauften Grundstückes Raum gegeben ist, als zwar der gezahlte Kaufpreis vom Standpunkt des Käufers aus gesehen, den Wert des Grundstückes, seinem subjektiven Ermessen entspricht, nicht aber dem objektiven Wert, d.h. dem Wert, den das Grundstück für das Unternehmen hat. Hier nimmt der RFH. Stellung zur Tragweite der Vermutung, daß der von einem Käufer gezahlte Preis dem Teilwert im Sinne des § 19 Abs.1 EStG. entspricht. Streitig ist hier die Bewertung eines im Steuerabschnitt erworbenen Grundstücks. Die Vorinstanz hat den Anschaffungspreis zugrunde gelegt und ausgeführt, es spreche eine Vermutung dafür, daß der gezahlte Preis den gemeinen Wert darstelle. Der Senat erklärte zu dieser bedeutsamen Frage folgendes: „Es ist richtig, daß bei diesem die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebe zu berücksichtigen ist. Es ist auch richtig, daß eine Vermutung dafür spricht, daß der von einem Kaufmann gezahlte Preis dem gemeinen Wer

entspricht. Aber die Vermutung für eine Tatsache bedeutet nicht, daß sie als gegeben anzusehen ist, wenn nichts anderes festgestellt ist, sondern nur, daß sie als gegeben gilt, wenn nichts anderes festzustellen ist". Und weiter: „Der Wert, den ein Gegenstand für den Kaufmann hat, wenn er selbst das Geschäft betreibt, wird zwar in der Regel mit dem übereinstimmen, den er für das Geschäft an sich hat. Es ist aber nicht ausgeschlossen, daß der letztere niedriger ist und nur dieser als gemeiner Wert im Sinne des § 19 Abs.1 des EStG. (Teilwert) anzusehen ist". Ebenso das Urteil vom 4.9.30 - VI A 1218/29 - StW.30 Nr.99, worin die Vermutung widerlegt wird, daß bei einem Neubau die Aufwendungen dem Teilwerte entsprechen. Hier wird zwar zunächst allgemein angenommen, daß der Teilwert eines Gebäudes mit den Herstellungskosten übereinstimmt, weil der Kaufmann einen Neubau nicht herstellen läßt, wenn er glaubt, nicht auf seine Kosten zu kommen. Dennoch spricht gegen diese Vermutung

1) die Tatsache des Irrtums eines Kaufmannes,
2) die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren Teilwertes des Gebäudes.

So ist hier Streik und die schlechte Beschaffenheit des Untergrundes die Ursache zu einer Verteuerung. Insbesondere ist das objektive Ermessen von Bedeutung, wenn bei Ermittlung des Teilwerts seine Grundlage auf Beachtung der Verhältnisse am Bilanzstichtag beruht. Kann man, wie bereits ausgeführt, allgemein annehmen, daß bei neuangeschafften Gegenständen der Anschaffungswert mit dem Teilwert identisch ist, so entstehen die Schwierigkeiten dann, wenn der Teilwert in Beziehung zu den aufgewandten Kosten steht. Hier ist nach dem oben angeführten Urteil - VI A 1143/28 zunächst auf die Möglichkeit hinzuweisen, daß der gezahlte Kaufpreis zwar dem subjektiven Ermessen des Kaufmannes entspricht, aber nicht dem objektiven Wert des Unternehmens. In diesem Falle liegt der Teilwert über dem Wiederbeschaffungswert; der Kaufmann hat den Wert des er-

worbenen Anlagegegenstandes für sein Unternehmen überschätzt bzw. hat er sich geirrt (vgl. Entsch.v. 3.3.26 - VI A 142/26 - StW.26 Nr.223, wonach für solche Fälle Überteuerungsabschreibungen zugelassen wurden (1)). Ganz besonders groß ist die Gefahr der Über- oder Unterschätzung, z.B. bei Erstellung von Neubauten; denn hier läßt sich die Höhe der Herstellungskosten sehr oft nicht übersehen. So kann man die zunächst erforderlichen Abbruchskosten erheblich unterschätzen bzw. erfordert die Errichtung des Neubaus weit größere Schwierigkeiten als zuerst angenommen wurde oder unerwartet treten Preis- und damit Kostenerhöhungen ein. In all diesen Fällen kann man mit einer Berücksichtigung in bezug auf den Teilwert rechnen. Anders wird es dagegen sein müssen, wenn der Käufer oder Bauherr von Anfang an mit diesen Möglichkeiten gerechnet hat; denn hier greift wieder der Satz ein, daß der Kaufmann keinen Gegenstand erwirbt oder wie hier errichtet, wenn er für sein Unternehmen nicht den entsprechenden Nutzen bzw. Wert hat (vgl. Urteil v. 27.2.29 - VI A 386/28 und Urteil vom 7.9.29 - VI A 724/28 - StW.28 Nr.810). Die Ermittlung des Teilwertes von Gegenständen, die bereits längere Zeit mit dem Betriebe verbunden sind, also im Gegensatz von Neuanschaffungen, gebrauchte Gegenstände darstellen, ist hier noch von Bedeutung. Haben wir gesehen, daß man ganz allgemein sagen kann, der Anschaffungspreis entspricht dem Teilwert (2), wenn zwischen Anschaffungs- und Bilanzstichtag eine

---

1) Diese wurden durch den Runderlaß v.5.März 1932, C I 2 zwar grundsätzlich erneuert, jedoch mit der Einschränkung, daß die zukünftige Entwicklung eine 20 %ige Abschreibung nur noch in Ausnahmefällen erfordere.
2) vgl. ebenso RFH. Entsch.v.28.3.33 - I A 297/30 - RStBl. 33 S.1259.

nicht allzugroße Zeitspanne liegt, so ist allgemein für Gegenstände, die bereits dem Betriebe angehören, der Teilwert gleich dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich der laufenden Ansetzungen für Abnutzung. In dem Urteil vom 30.11.27 - VI A 482/27 - StW.28 Nr.158 wird für die Ermittlung des Teilwertes folgender Weg angegeben: man stellt den Wiederbeschaffungspreis einer ungebrauchten Sache fest und leitet hieraus unter Berücksichtigung der Abschreibung den Wiederbeschaffungswert des gebrauchten Gegenstandes ab. Schließlich wird diese wenig gerechte Art der Ermittlung des Teilwerts auf eine weit größere Basis gestellt, d.h. die Möglichkeiten der Einsetzung des Teilwerts werden erweitert. Nach der Entscheidung vom 28.8.30 - VI A 371/30 - können Umstände wie mangelnde Rentabilität, wenn sie von Dauer ist, technische Neuerungen (1) von wirklicher Bedeutung und letzten Endes das Sinken der Wiederbeschaffungskosten die Einsetzung des Teilwerts begründen. So ist bei der Ermittlung des Teilwerts von Gebäuden nach dem Urteil vom 26.4.30 - I Aa 60/29 - RStBl.30 S.589 dem Umstand, daß die Baukosten im Jahre 1925 gesunken sind, sowie der nachlassenden Rentabilität des Betriebes nicht genügend Rechnung getragen. Der Rechtsstreit geht um den von der Bfin geforderten Teilwert von RM 134 000.- für eine im Jahre 1925 neu errichtete Ofenschlosserei und den vom Finanzamt dagegen eingesetzten Teilwert von RM 297 000.-, indem es seinen Schritt mit dem Hinweis auf die Ermittlung des Teilwerts im Sinne der Entscheidung vom 14.12.26 - VI A 575/26 - RStBl.27 S.85 Nr.101 begründet (vgl. S. 57 ff.). Die Begründung des RFH. steht in bezug auf die Art der Ermittlung des Teilwerts (2) auf Seiten des Finanz-

---

1) d.h.für den Fall,daß die alten Maschinen dadurch nicht verwendungsfähig bleiben (vgl.Entsch.v.18.12.29-VI A 1849/29-RStBl.29 S.87;ebenso Entsch.v. 20.3.30-VI A 371/30-RStBl.30 S.360).
2) vgl.Urt.v.14.12.26-VI A 575/26-RStBl.27 S.85 Nr.101.

gerichts. Lediglich die Frage, ob die Ertragsaussichten des ganzen Unternehmens oder der errichteten Ofenschlosserei allein berücksichtigt werden sollen, beantwortet die Begründung folgendermaßen: „Ob dabei in erster Linie die Ertragsaussichten des ganzen Unternehmens oder des Betriebszweiges, für den die Ofenschlosserei gebaut worden ist, zu berücksichtigen sind, hängt von den tatsächlichen Verhältnissen ab und unterliegt der sachverständigen Beurteilung eines Käufers, der das ganze Unternehmen am Stichtag erwerben würde. Denn zu ermitteln ist der Wert, den der Neubau in den Augen eines Käufers des gesamten Betriebes für den Betrieb hat". Und weiter: „Die allgemeinen Erwägungen des Finanzgerichts, insbesondere, daß nicht anzunehmen sei, die Bfin. würde den Neubau nicht errichtet haben, wenn er ihr nicht wirtschaftlich vorteilhaft erschienen wäre, reichen nicht aus, den gemeinen Wert der Ofenschlosserei mit dem tatsächlichen Herstellungspreis weniger 1/10 anzunehmen". In diesem Zusammenhang ist das Urteil vom 16.4.31 - I A 252/30 - RStBl.31 S.354 interessant. Hier wird die Frage erörtert, ob die Herstellungskosten eines Neubaus dem gemeinen Wert gleichkommen, wenn es sich um Aufwendungen von Erwerbsgesellschaften für soziale Zwecke (neue Büroräume für die Angestellten) handelt. Der RFH. bejaht dies und verwirft die Einwendungen der Beschwerdeführerin (Bfin.), daß der Bau mehr aus sozialen als aus betriebswirtschaftlichen Gründen ausgeführt worden sei und daher ein Käufer wohl dem Um- und Neubau eine werterhöhende Eigenschaft beimessen könne, aber nicht den Betrieb um soviel höher bewerte, als die Kosten des Baues betragen haben. Die Begründung führt vielmehr hierzu aus: „Auch mit dem Hinweis darauf, daß der Bau des Bürogebäudes wesentlich sozialen Erwägungen

---

vgl. Urt.v.8.5.28 - I A 453/27 - RStBl.28 S.210 Nr. 377.

vgl. Urt.v.18.12.29 - VI A 1849/29 - RStBl.30 S.90 Nr.125.

seine Ausführung verdanke, daß er mehr den Angestellten als der Firma zugute komme und bei der heutigen Arbeitsmarktlage ebensogut hätte unterbleiben können, da der bauliche Zustand der Büroräumlichkeiten ohne jede Bedeutung für die Erhaltung und Ergänzung der Angestelltenschaft sei, ist die Vermutung, daß die Herstellungskosten dem gemeinen Teilwert gleichkommt, nicht widerlegt. Zunächst handelt es sich nicht um die heutige Arbeitsmarktlage, sondern um die des Geschäftsjahres 1925. Es ist aber auch anzunehmen, daß Erwerbsgesellschaften als Unternehmer im allgemeinen bei Aufwendungen für soziale Zwecke einen den Kosten entsprechenden Nutzen, sei es unmittelbar, sei es mittelbar, erwarten. Das Gegenteil, also Betätigung sozialer Gesinnung ohne Nutzen für den Betrieb, mußte im Einzelfall dargetan werden. Zudem erscheint die Verpflichtung, hygienisch einwandfreie Arbeitsräume für die Angestellten zu beschaffen, nach dem heutigen Stand des sozialen Verständnisses so allgemein anerkannt, daß davon ausgegangen werden darf, der Käufer eines Unternehmens werde die Kosten solcher Baulichkeiten voll ersetzen". In der Entscheidung vom 9.2.32 - I A 17/32 - RStBl.32 S.342 beschäftigt sich der Senat ebenfalls mit der Frage Herstellungspreis gleich dem gemeinen Wert (Teilwert). Streitig ist hier, mit welchem Werte die in den Jahren 1927/28 ausgeführten Um- oder Neubau handelt. Der RFH. nimmt einen Neubau an, da das alte Gebäude bis auf wenige Mauerreste abgerissen worden und „anstelle des alten Gebäudes ein nach Konstruktion und Bauart völlig neues getreten sei" und betont besonders, ob ein Neubau oder ein Umbau vorliegt, ist Tatsachenfrage bzw. wird auf die im Einzelfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse verwiesen. Insofern lehnte der Senat auch den von der Bfin. geforderten Abzug der für das alte Gebäude notwendig werdenden Reparaturkosten von den Herstellungskosten des Neubaus ab und führt aus: „Würden derartige wesentliche Veränderungen an einem Gegenstand vorgenommen,

so sei für den Begriff „Reparaturkosten" kein Raum mehr". Danach ist die in der Praxis noch oft vertretene Auffassung klargestellt, daß von den Herstellungskosten also die Kosten, die ohne den Neubau hätten aufgewendet werden müssen, um den alten Bau in gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, nicht als „laufender Erhaltungsaufwand" abgezogen werden dürfen. Die Frage, ob ein Heruntergehen auf den niedrigeren gemeinen Wert (Teilwert) des Umbaus möglich ist, wird in der Entscheidung vom 27.1.32 - VI A 1307/30 - RStBl. 32 S.473 Nr.487 für den Fall bejaht, daß es sich um ein der Aktivierung fähiges besonderes Gut im wirtschaftlichen Sinne handelt, anderenfalls es nach der Begründung des Urteils darauf ankommt, „ob der gemeine (Teil-) Wert des Betriebsgebäudes einschließlich des Umbaues niedriger ist als der Buchwert des Gebäudes einschließlich der auf Grundstückskonto aktivierten Umbaukosten" (1). Die Frage, ob ein Umbau oder Neubau der Bewertung zugrunde liegt, bereitet bei der Bemessung des Teilwerts also immer gewisse Schwierigkeiten, besonders dann, wenn es sich um Veränderungen von Anlagegegenständen innerhalb der Wirtschaftsjahre handelt mit dem Ziele, sich dem neuzeitlichen Fortschritt oder Bedürfnis anzuschließen. Bei Lösung dieser Frage verweist der RFH. mit Recht auf die gegebenen tatsächlichen Verhältnisse. Daß hierbei auch Meinungsverschiedenheiten auftreten, liegt in der Feststellung des Teilwerts selbst begründet, als es sich teils um Schätzungen handelt, die im Ergebnis sogar sehr verschieden sein können, und dadurch oft der Streitfall zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde entsteht.

---

1) vgl. Urteil v.2.3.32 - VI A 2137/30 - RStBl.32, S.533, wonach es sich um den Umbau von Schaufenstern handelt und nur eine zweijährige wirtschaftliche Selbständigkeit angenommen wird innerhalb derer Abschreibungen gemacht werden dürfen.

b) Umlaufsvermögen.

Während in § 19 EStG. die Bewertung der Rohstoffe, Halbfabrikate, Waren und Vorräte behandelt wird, die im Laufe des zu veranlagenden Steuerabschnitts angeschafft oder hergestellt worden sind, wird in § 20 EStG. die Bewertung derjenigen Gegenstände geregelt, die bereits am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts zum Betriebsvermögen gehört haben. Beiden gemeinsam ist, daß sie den Steuerpflichtigen ein freies Wahlrecht insofern überlassen, als er nach § 19 EStG. den Anschaffungspreis oder den gemeinen Wert in die Schlußbilanz einsetzen oder nach § 20 EStG. den bereits in der Anfangsbilanz stehenden Wert auch in die Schlußbilanz des Steuerabschnitts einsetzen bzw. auf den niedrigeren gemeinen Wert heruntergehen kann. Diesem so großzügig geschaffenen Bewertungsspielraum steht zunächst § 13 EStG. entgegen, als erstmalig auf die handelsrechtliche Übung mit dem Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen wird (vgl. S. 27). Nachdem nun der RFH. mit seiner Abhängigkeitstheorie, die Steuerbilanz ist eine abgeleitete Handelsbilanz, in den Vordergrund rückt, und § 261 HGB. zur alleinherrschenden Bewertungsnorm erhoben wird, ist auch für die nach § 40 HGB. bilanzierenden Kaufleute die dominierende Stellung der §§ 19, 20 EStG. nicht mehr gegeben. Diese Beschränkung der Bewertungsmöglichkeiten findet in der Rechtsprechung ihre weitere Grundlage (1). Nach diesem allgemein kurz skizzierten Überblick ergibt sich speziell für die Ermittlung des gemeinen Wertes von Waren und Warenvorräten ein besonderes Problem, das in dem Wechsel der Verkaufspreise begründet ist. Damit kommt man zu der früher üblich gewesenen Bestimmung des gemeinen Wertes durch den

---

1) vgl. RFH. Entsch.v.30.3.27 Amtl.Slg.21, S.62; Entsch.v.12.11.29-I Aa 213/29,Kartei EStG.25 § 13 R.186.

Verkaufspreis abzüglich der Vertriebskosten. Es handelt sich also um Verkaufspreise, die sowohl bei den Fabrikanten und Großhändlern, als auch beim Zwischen- und Kleinhändler verschieden sind und nichts anderes als einen Veräußerungszeitwert darstellen. Diese Auffassung kommt auch in dem Erlaß des RFH. vom 29.12.26 - IIIe ÷ 102/30 - zum Ausdruck. Nachdem darauf hingewiesen ist, daß der gemeine Wert für zum Verkauf bestimmte Gegenstände nicht näher erläutert wird, erklärt der Erlaß: „Hier gilt also § 138 AO.a.F., wonach der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes und unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Hierbei wird von dem „gewöhnlichen Geschäftsverkehr" des in Frage kommenden Stpfl. auszugehen sein, beim Industriellen als der Verkauf an den Großhändler, beim Großhändler der Verkauf im Großhandel, beim Einzelhändler der Verkauf an den Verbraucher (1). Diese Bewertungsart führt zur Besteuerung noch nicht realisierter Gewinne, da ja garnicht vorauszusehen ist, ob die Verkaufspreise letzten Endes tatsächlich zu Gewinnen führen. Dennoch wird diese Auffassung im allgemeinen aufrecht erhalten, ja in dem oben zitierten Erlaß besonders betont. Lion - auf dessen wertvolle Darstellung zu dieser Frage ich hinweise - kommt zum Schluß seiner Betrachtung zur Ablehnung des Verkaufspreises als es trotz verschiedener Milderungen, wie der Beachtung der Größe des Lagers und der Verkaufsmöglichkeiten usw. immer noch eine Besteuerung noch nicht realisierter Gewinne bedeute. In der Literatur stellt sich lediglich Mirre auf den Standpunkt Lions und fordert den Reproduktionswert (Einkaufswert), während eine Reihe von Kommentatoren (2) den

---

1) zitiert nach Lion, „Die Bewertung der Waren und Vorräte in der Bilanz für die Eink.-u.Körp.steuer StW.27, Sp.765 ff.

2) Kommentare: Kuhn, S.274; Holländer, S.115; Evers S.747 ff.

Verkaufswert fordern. Die mir in diesem Meinungsstreit richtig erscheinende Auffassung ist die von Becker (1), wenn er sagt: „Die Einzelbewertung nach den Verkaufspreisen des Stichtags ist schlechthin widersinnig. Denn wenn ich genau weiß, daß ich auch gut und flottgehende Waren nicht vor Jahresfrist absetzen werde, so hat damit der Gesamtvorrat am Stichtag noch keineswegs den Wert der Summe der Verkaufspreise, ganz abgesehen von dem weiteren Fehler der Erfassung überhaupt noch nicht realisierter Gewinne. Kern der Sache ist, daß es garnicht darauf ankommt, den gemeinen Wert all der einzelnen Waren und Vorräte gesondert für sich zu ermitteln, sondern daß das Ziel sein muß, zu ermitteln, welchen gemeinen Wert die vorhandenen und nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung zu aktivierenden Sachen im Rahmen des ganzen Betriebes als einer wirtschaftlichen Einheit haben". Zum Schluße seiner Ausführungen (StW.27 S.1019) kommt Becker zu dem Ergebnis, daß etwa der Preis anzusetzen sei, den ein Käufer des ganzen Betriebes der das Unternehmen fortsetzen will, bei Berechnung des Kaufpreises für den ganzen Betrieb für die einzelnen oder Posten von Gegenständen ansetzen würde (2). Andererseits ist aber noch zu beachten, daß die Wahlmöglichkeit des § 19 EStG. zwischen dem gemeinen Wert und dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis in den Fällen des § 13 EStG., also unter Zugrundelegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sowie des § 261 HGB. der gemeine Wert bei Waren nur dann in Ansatz gebracht werden kann, wenn dieser niedriger als der Anschaffungs- oder Herstellungspreis ist abzüglich der Verkaufsspesen. Unter diesen Umständen wird die Besteuerung unrealisierter Gewinne unterbunden(3).

---

1) Becker, StW. 27 S.1016.
2) vgl.hierzu Mirre,Komm.z.KörpStG. § 13 Anm.26; ebenso Becker, Handausgabe d.AO. § 139 Bem.2.
3) vgl. insbesondere Entsch.v.17.4.29 - VI A 549/27 RStBl. 1929 S.449.

In der Folgezeit rückte der Gedanke der Betriebsgebundenheit auch der Umlaufswerte immer mehr in den Vordergrund. So wurde der zunächst geschaffene Begriff des Teilwerts auch für das Anlagevermögen (vgl. Urteil v.14.12.26 - VI A 575/26) in weiterer Fortbildung dieses Gedankens von der Rechtsprechung des RFH. auch auf das Umlaufsvermögen übertragen. Erstmalig in der Entscheidung vom 14.12.27 - VI A 802/27, amtl. Slg. Bd. 22 S.309 nimmt der Senat Stellung zu den Umsatzwerten (Waren und Vorräte) und erklärt: „Der gemeine Wert der zu einem Geschäftsbetriebe gehörenden Waren ist grundsätzlich danach zu bestimmen, was ein Erwerber des Betriebes am Bilanzstichtag für die betreffenden Waren geben würde. Hierfür können die am Stichtag für den Betrieb geltenden Einkaufspreise einen Anhalt bieten. Der Rechtsstreit geht hier um die Bewertung von Warenvorräten. Der Beschwerdeführer hat seine Waren nach den hinter den tatsächlichen Anschaffungspreisen zurückbleibenden Preisen bewertet, die er am Bilanzstichtag für gleichartige Waren zu zahlen haben würde. Die Vorinstanz geht aber noch von der Auffassung aus, daß als gemeiner Wert der Waren der im Betrieb erzielbare Verkaufspreis zu gelten habe. Der Senat, der der Meinung des Bf. beipflichtet, macht in seiner Begründung grundsätzliche Ausführungen zu dieser Frage und führt, nach Auseinandersetzung mit dem gemeinen Wert der §§ 137, 138 AO.a. F., aus: „Geht man von dem Gesamtverkaufspreise der wirtschaftlichen Einheit aus, so besteht die Aufgabe, ihn auf die einzelnen Teile der Einheit angemessen zu verteilen. Das kann nur in der Weise geschehen, daß man bei jedem einzelnen Gegenstande zunächst entscheidet, um wieviel die Einheit weniger wert wäre, wenn der Gegenstand fehlte. Es ist klar, daß dies nicht mehr sein kann, als die Beschaffung des Gegenstandes oder eines gleichbrauchbaren Gegenstandes den Besitzer der Einheit kosten würde; dabei wäre eine etwaige Abnutzung des vorhandenen Gegenstandes angemessen zu berücksichtigen. Hierau

ergibt sich, daß der gemeine Wert nie höher sein kann als der sogenannte Wiederbeschaffungswert. Unter welchen Umständen der gemeine Wert niedriger anzunehmen ist, braucht hier nicht untersucht zu werden. (Siehe hierüber Entscheidungen Bd.20 S.88). Sieht man von dem Gesamtverkaufspreise zunächst ab und betrachtet den zu einem Betriebe gehörigen Gegenstand allein, so ist zu erwägen, daß der Wert eines Gegenstandes offenbar nicht bloß von seiner natürlichen Beschaffenheit abhängig ist, sondern auch von anderen Umständen, insbesondere den örtlichen Beziehungen, z.B. hat ein Sack Getreide in einer Konsumtionsgegend einen höheren Wert als in der Produktionsgegend. Das Vorhandensein anderer Gegenstände beeinflußt den gemeinen Wert. Zu den wertbeeinflussenden Umständen gehört auch die Zugehörigkeit zu einem Betriebe. Der gemeine Wert ist aber objektiv zu bestimmen, deshalb ist davon abzusehen, ob der Inhaber des Betriebs ihn auch wirklich betreiben kann. Die Zugehörigkeit zu der Einheit des Betriebs kann als werterhöhend nur insoweit in Frage kommen, als sie für jeden Besitzer des Betriebs ausnutzbar wäre. Man kommt dann zu dem Ergebnis, daß nur die Veräußerung mit dem Betrieb, aber nicht die Veräußerung in dem Betriebe für die Bestimmung des gemeinen Wertes des Gegenstandes zu berücksichtigen ist. Damit kommt man aber ebenfalls zur Bemessung des Wertes nach dem Gesamtwert des Betriebs.

Wenn also § 19 Abs.1 EStG. die Bewertung der zu einem Betriebe gehörigen Gegenstände nach dem gemeinen Werte vorschreibt, so ist damit weder die Ermittlung des außerhalb des Betriebes erzielbaren Preises noch die des innerhalb desselben erzielbaren vorgeschrieben, sondern die Ermittlung des Wertes, den der Gegenstand als Teil der wirtschaftlichen Einheit hat, des sogenannten Teilwerts im Sinne der Entscheidung Bd. 20 S.88. Und es gilt auch von den zum Verkaufe bestimmten Gegenständen der Grundsatz, daß dieser Teilwert häufig mit dem Wiederbeschaffungswert am Stichtag übereinstimmt und

ihn jedenfalls nicht übersteigt; er kann z.B. bei sogenannten Ladenhütern erheblich unter dem Wiede beschaffungspreise liegen. Es ist stets maßgebend was ein Erwerber des ganzen Betriebs für den betr fenden Gegenstand bezahlen würde. Dabei kann auch eine Rolle spielen, ob von einer Gattung von Ware zuviel Vorräte vorhanden sind. Es kann nicht aner kannt werden, daß für die Gewinnermittlung nach d Einkommensteuergesetz eine andere Bewertung angem sen sei. Es sei von den Vorschriften des Einkomme steuergesetzes einmal ganz abgesehen und ferner e Kaufmann unterstellt, der seine Ware mit 20 v.H. Aufschlag auf die Einkaufspreise zu verkaufen pfle und auch regelmäßig ohne Schwierigkeiten verkaufe kann. Es wird niemand auf den Gedanken kommen, da der Kaufmann bei gleichbleibenden Einkaufspreisen seine Waren höher als mit den Anschaffungspreisen bewerten dürfe. Es läßt sich aber nicht verkennen daß die Lage des Kaufmanns ungünstiger ist, wenn die Einkaufspreise gefallen sind, und zwar umsome je mehr sie gefallen sind. Würde man nun lediglich zulassen, daß anstelle des tatsächlichen Anschaf fungspreises der niedrigere im Betrieb erzielbare Verkaufspreis eingesetzt werden dürfe, so würde selbst ein Fallen der Einkaufspreise um 25 v.H. fü die Bilanz nichts ausmachen. Das sogenannte Nie derstwertprinzip, d.h. daß von den zwei Größen Zeitwert und tatsächlicher Anschaffungspreis der niedrigere zu wählen ist, würde also dazu führen, daß die Ungunst der Konjunktur bis zu einem erheb lichen Grade ohne Einfluß auf die Höhe des Gewinns bleibt, während es doch vernünftigerweise nur die Folge haben sollte, daß die Auswirkung einer gün stigen Konjunktur nicht vorweggenommen wird. Sieht man dagegen bei dem unterstellten Falle in dem ge meinen Werte den vom Kaufmann am Bilanzstichtag aufzuwendenden Einkaufspreis, so führt das Nieders wertprinzip zu einer Minderung des Gewinns bei fal lender Konjunktur und das sogenannte Zeitwertprin zip zu einer Minderung bei fallender und zu einer

Erhöhung des Gewinns bei steigender Konjunktur. Der Senat vermag danach der Auffassung des Reichsministers der Finanzen in dem Erlasse vom 29. Dezember 1926 IIIe 10230, daß von den erzielbaren Verkaufspreisen lediglich die speziellen Verkaufskosten abzuziehen seien, nicht zu folgen."

Eine weitere grundlegende Entscheidung über den Teilwertgedanken bei Umsatzwerten ist die vom 14.12.27 - VI A 586/27 - StW. 28 Sp.101, worin nochmals zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Waren am Bilanzstichtag Stellung genommen wird mit dem Hinweis, „nicht die im Betriebe erzielbaren Preise zugrunde zu legen, sondern die bei Veräußerung des ganzen Betriebes erzielbaren". Für die schwer oder garnicht verkäuflichen Waren, (unmoderne, Saisonartikel) heißt es dann in der Begründung, „ist zwar von den erzielbaren Verkaufspreisen auszugehen, aber ein der Spannung zwischen Verkaufspreisen und Einkaufspreisen entsprechender Abschlag zu machen.." In der Begründung zu dieser Frage wird in der Entscheidung vom 22.10.31 - I A 254/30 - RStBl.32 S.22 folgendes ausgeführt: „Der Gegenstand ist grundsätzlich danach zu bestimmen, was ein Käufer des Unternehmens am Stichtag für den betreffenden Gegenstand geben würde". Endlich das Urteil vom 14.9.27 - VI A 761/27 - StW.28 Sp.136 erörtert die Frage, ob in die Endbilanz der später beim Inventurausverkauf erzielte Erlös abzüglich höchstens der besonderen Verkaufsspesen eingestellt werden muß, und kommt hier wieder zu dem Ergebnis, daß die Waren unter dem Gesichtspunkt des Teilwerts zu ermitteln sind unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten Ladenhüter. In der Begründung heißt es hierzu: „... Auch bezüglich der Warenbewertung in der Endbilanz 1925 ist den Ausführungen der Rechtsbeschwerde beizutreten. Es ist nicht zutreffend, wenn die Vorinstanz auf Grund des § 138 der AO. (a.F.) den gemeinen Wert der zum Verkaufe bestimmten Gegenstände nach den im Betriebe zu erzielenden Preisen bemißt. Betrachtet man § 138 der AO. (a.F.) zunächst für

sich, so sagt er freilich, daß der für einen Gegenstand zu erzielende Preis maßgebend sei. Er betont aber, daß persönliche Umstände auszuschalten seien. Als persönlicher Umstand ist auch anzusehen, daß die Waren dem Inhaber eines auf den Verkauf derartiger Waren gerichteten Betriebs gehörten. Andererseits ist als sachlicher Umstand zu berücksichtigen, daß die Waren zur wirtschaftlichen Einheit eines Betriebsvermögens gehörten. Danach ist weder maßgebend, was der Besitzer im Betrieb erzielen konnte, noch was eine beliebige Privatperson für die Waren allein erhalten würde, sondern, was für die Waren bei Veräußerung des ganzen Betriebs zu erzielen war. Zu demselben Ergebnis gelangt man, wenn man beachtet, daß nach § 137 der AO. (a.F.) eine wirtschaftliche Einheit im ganzen zu bewerten ist, und § 138 (a.F.) bei Teilen einer wirtschaftlichen Einheit für unanwendbar hält. Dann ist für die Teile einer wirtschaftlichen Einheit der bei Veräußerung der Einheit im ganzen erzielbare Preis zu berücksichtigen, und es kommt lediglich darauf an, festzustellen, inwieweit der Gesamtpreis auf die betreffenden Gegenstände zu rechnen wäre. Damit gelangt man ebenfalls zu dem bei Veräußerung des ganzen Betriebs für die betreffenden Waren zu erzielenden Preise. Es war also für die fraglichen Waren der sogenannte Teilwert zu ermitteln. Dem Beschwerdeführer ist darin beizutreten, daß dieser regelmäßig hinter den tatsächlich später erzielten Preisen zurückbleiben wird. Eine Ausnahme wäre nur für den hier anscheinend nicht zutreffenden Fall zu machen, daß die Preise für derartige Waren in der Zeit zwischen Bilanzstichtag und tatsächlichem Verkauf allgemein erheblich gefallen wären. Regelmäßig kann man annehmen, daß ein Käufer des Betriebs am Bilanzstichtag für das Warenlager, soweit es aus leicht verkäuflichen Waren besteht, den Einkaufspreis am Stichtag bezahlen würde, soweit es aus sogenannten Ladenhütern besteht, etwa soviel, wie er beim Verkaufe zu erlösen hoffen kann, jedoch abzüg-

lich eines Betrags, der dem in dem Geschäftszweig üblichen Zuschlag zu den Einkaufspreisen zur Feststellung des Verkaufspreises entspricht." Auch der I. Senat schließt sich in der Entscheidung vom 9.5. 1928, amtl. Sammlung Bd.23 S.244 der Auffassung des VI. Senates bezüglich des Teilwerts an, als es dort heißt: „Der I. Senat tritt dem Urteil des VI. Senates vom 14.12.27 - VI A 802/27 - amtl. Sammlung Bd. 22 S.309, wonach der gemeine Wert der zu einem Geschäftsbetriebe gehörigen Waren grundsätzlich dem sogenannten Wiederbeschaffungswert am Stichtag nicht übersteigt, im Ergebnis bei"...(1) Der I. Senat hatte hier den gemeinen Wert im Sinne des § 19 EStG. zu ermitteln, wozu in der Begründung ausgeführt wird: „Hinsichtlich der Frage, was danach unter dem gemeinen Wert bei den nicht zum Anlagekapital gehörenden Gegenständen des Betriebsvermögens zu verstehen ist, tritt der erkennende Senat der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 14. Dezember 1927 VI A 802/27 (Bd.22, S.309 ff.) im Ergebnis bei. Er läßt es dahingestellt, ob der Begründung, soweit sie sich auf die Reihenfolge der Vorschriften der Reichsabgabenordnung über den gemeinen Wert stützt, zu folgen ist. Wohl aber nimmt er für das Gebiet des Einkommensteuerrechts an, daß auch, soweit es sich nicht um die Bewertung einer (viele Gegenstände umfassende) wirtschaftlichen Einheit handelt, sondern um die einzelnen Bestandteile einer solchen, unter dem gemeinen Werte nicht der Verkaufspreis zu verstehen ist, der bei der Veräußerung im einzelnen ohne Rücksicht auf die Zugehörigkeit des Gegenstandes zu der wirtschaftlichen Einheit und auf die Fortführung des Betriebs zu erzielen sein würde. Diese Auslegung ist für Gegenstände des Anlagekapitals durch § 19 Abs.1 Satz 2 ausdrücklich abgelehnt worden. Für die Gegenstände des umlaufenden Betriebskapitals ist für die Frage, welchen gemeinen Wert diese f ü r d e n G e s c h ä f t s i n -

---

1) DStZ.1931 Nr.10 S.420.

h a b e r haben, der Grundgedanke des Einkommensteuerrechts zu beachten, daß einerseits nur realisierte Gewinne, andererseits aber auch unrealisierte Verluste steuerlich berücksichtigt werden solle. Ist ein Gegenstand für RM 150,- gekauft, der am Bilanzstichtage beim Geschäftsinhaber einen Verkaufspreis von RM 120.- haben würde, den er aber am gleichen Tage für RM 100.- anschaffen könnte, so liegt bezüglich der Differenz zwischen RM 150.- und RM 100.- ein nicht realisierter Verlust vor, den der Kaufmann durch die Spanne zwischen dem gegenwärtigen Einkaufspreis und dem demnächst zu erzielenden Verkaufspreise von RM 120.- teilweise wieder auszugleichen hofft. Diese RM 20.- stellen dann aber unrealisierten Gewinn dar, der bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen ist. Den sich in dieser Richtung bewegenden Ausführungen des VI. Senat a.a.O.S.311 unten, 312 schließt sich der erkennende Senat an." Damit ist auch für die Umsatzwerte eine neue Basis der Ermittlung des gemeinen Wertes gegeben, als jetzt nicht mehr der Einzelwert eines Gegenstandes für sich in Frage kommt, sondern nur ein betriebsverbundener Gegenstand im Rahmen einer Wirtschaftseinheit. Es handelt sich hier also um den bei Verkauf des ganzen Unternehmens erzielbaren Preis unter Berücksichtigung der Fortführung des Betriebes. Auch hier handelt es sich mehr oder weniger um Schätzungen, die sich auf den Ertragswert, Reproduktionswert und die allgemeinen Marktverhältnisse stützen, um so möglichst den „tatsächlichen" Teilwert zu ermitteln. Das Problem ist hierbei, wie Dr. Kalischer ausführt (1), „den Anteil des Gegenstandes, dessen Teilwert gesucht wird, am Gesamtertragswert zu bestimmen". Ein recht anschauliches Beispiel zu der Teilwertbestimmung zeigt Kalischer mit der Grenznutzentheorie von Böhm-Barwerk (2).

---

1) Zeitschrift für Handelswissenschaftl.Forschung 1930, Heft 6 S.280.
2) Böhm-Barwerk, Kapital u. Kapitalzins II.Positive

Ich greife aus der Darstellung Kalischers nur den Fall heraus, der von der Voraussetzung ausgeht, daß die einzelnen Glieder einer komplementären Gruppe (1) auch einen isolierten Nutzen stiften, d.h. ausserhalb ihrer gesamten Verwendung. Kalischer führt aus (2): „Es wird hierbei ein Grenznutzenvergleich vorgenommen, und gleichzeitig vorausgesetzt, daß der Grenznutzen der ganzen Gruppe höher sei als die jeweiligen Grenznutzen der einzelnen Stücke in isolierter Verwendung. Die Stücke sind als nicht ersetzlich gedacht. Die Grenzen für die Wertermittlung ergeben sich hier aus dem isolierten Grenznutzen des betreffenden Gutes als untere Grenze und dem Grenznutzen der ganzen Gruppe, abzüglich der isolierten Grenznutzen der übrigen Glieder, als obere Grenze. Diese obere Grenze bestimmt sich rein nach dem Verlustprinzip. Die Frage lautet wiederum: was ist die ganze Gruppe weniger wert, wenn das betreffende Gut darin fehlt? Infolge der Komplementarität und der angenommenen Unmöglichkeit der Wiederbeschaffung ist die Erreichung des Grenznutzens der ganzen Kombination ausgeschlossen. Der Rest der Gruppe ist aber nicht wertlos, sondern es ist mindestens für jedes Stück sein isolierter Grenznutzen zu erreichen. Diese isolierten Grenznutzen sind zu addieren; zieht man die Summe von dem Grenznutzen der ganzen Gruppe ab, so ergibt sich die Nutzdifferenz, die am Besitz oder Verlust des fraglichen Gutes hängt. Um diese Nutzdifferenz ist also die

---

Theorie des Kapitales I.Bd., Jena 1921 S.206 ff. (zitiert nach Kalischer).

1) „Komplementäre Güter sind solche Güter, die zur Erreichung eines wirtschaftlichen Nutzens zusammenwirken u.zwar derart, daß, wenn eines aus ihrer Reihe fehlt, der Nutzen garnicht oder doch nur unvollkommen erreicht werden kann". (Böhm-Barwerk a.a.O.S.206, zitiert nach Kalischer a.a.O.S.281).

2) vgl. Kalischer a.a.O.S.218.

Gruppe nach Ausscheiden des einen Gutes weniger wert. Setzen wir für die Gruppe wieder die wirtschaftliche Einheit und für die Grenznutzen auf dem Umwege über Tauschverkehr Markt, Preisbildung beim Grenzkäufer Ertragswerte, oder Preise bei Geldrechnung, so haben wir hier eine exakte Teilwertbestimmung. Die obere Grenze bei Böhm-Barwerk stellt den Teilwert dar, die untere Grenze den Einzelwert nach der Terminologie des RFH".

Wenngleich auch die kurze Betrachtung dieser Frage von volkswirtschaftlicher Seite aus keinen vorwärtstreibenden Charakter hat, d.h. nicht zu neuen Erkenntnissen führt, so ist doch unzweifelhaft ein Beispiel für das Verständnis des Teilwertproblems gegeben. Nicht zuletzt ist damit vielleicht erstmalig von Kalischer nachgewiesen, welch große Bedeutung auch den Ergebnissen ökonomischer Forschung insofern zukommt, als die Entscheidungen des RFH. zu denselben Resultaten führen (1). Der Teilwert findet also auch hier, genau wie bei dem Anlagevermögen, seine Höchstwertgrenze in den Wiederbeschaffungskosten (2). Ebenso wie dort treten

---

1) vgl.Kalischer a.a.O.S.283: „Ein jederzeit zu beschaffender, also marktgängiger Gegenstand, steht innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit (komplementäre Gruppe). Ein Erwerber dieser wirtschaftlichen Einheit wird, falls dieser Gegenstand fehlt, mindestens soviel weniger für die wirtschaftliche Einheit zahlen, als die Wiederbeschaffungskosten betragen. Ähnlich entscheidet RFH. in Bd.20 S.89: „....Ist ein Unternehmen gutgehend, so fällt der Teilwert mit dem sogenannten Wiederbeschaffungswert (Reproduktionswert) d.h. dem Betrage der Wiederbeschaffungskosten zusammen".

2) vgl.Urt.v.14.12.27-VI A 526/27-StW.28 Nr.55, wonach der Wiederbeschaffungspreis von Waren der für den Betrieb gültige Einkaufspreis derartiger Waren am Bilanzstichtag ist.

auch hier wieder die Möglichkeiten auf, daß der Teilwert unter den Wiederbeschaffungskosten liegen kann. In diesen Fällen sind in erster Linie die Verhältnisse am Bilanzstichtag von entscheidender Bedeutung. Zeigen z.B. die Rohstoffpreise am Bilanzstichtag eine fallende Tendenz, so ist gegen einen Ansatz unter den Wiederbeschaffungspreisen nichts einzuwenden, wie aus der Begründung des Urteils vom 10. Oktober 1928 - VI A 1216/28 - StW.29 Nr.70 hervorgeht, als es dort heißt: „Wenn gegen die normale Verkäuflichkeit eines Gegenstandes keine Bedenken bestehen, kann man allerdings in der Regel annehmen, daß sein Teilwert mit den Wiederbeschaffungskosten übereinstimmt. Wenn aber aus den bereits eingetretenen Fällen der Rohstoffpreise auf ein früher oder später eintretendes Fallen der Wiederbeschaffungspreise zu schließen ist, so wird ein Käufer des Betriebes dieses berücksichtigen und weniger als den Wiederbeschaffungspreis bewilligen, sofern er nicht damit rechnen kann, daß die betreffenden Gegenstände umgesetzt sind, bevor sich das Fallen der Wiederbeschaffungspreise in Betrieben der Art bemerkbar macht, wie dies etwa bei leicht verderblichen Lebensmitteln zu unterstellen ist..."

In diesem Zusammenhang ist auch noch die Frage der Berücksichtigung von nach dem Bilanzstichtag bekanntgewordenen Umständen in der Steuerbilanz von Bedeutung. Hier handelt es sich nicht mehr um die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Stichtag, wie sie wirklich waren, sondern darüber hinaus ist die Frage zu beantworten, ob eine bis zur Bilanzaufstellung gewonnene bessere Kenntnis der Verhältnisse am Bilanzstichtag verwertet werden darf. Grundsätzlich haben der RFH. und auch Becker (Bem.43,44 zu § 13 EStG. S.364 ff und Bem.163 zu § 19 EStG. S.954 ff.) diese Frage bejaht und erklärt, daß auch spätere Erkenntnisse bzw. Nachrichten zu berücksichtigen seien, wenn sie den bereits bewerteten Gegenständen am Bilanzstichtag schon objektiv zukamen (vgl. Urteil v.13.11.30 - StW.31 Nr.85 und Urteil

v.17.6.31 - StW.31 Nr.791)(1). So darf bzw. muß hier der Kaufmann Verhältnisse berücksichtigen, wenn sie vor dem Bilanzstichtag liegen. In dem Urteil vom 2.3.32 - RStBl.32 S.510 heißt es: „Fällt ein Schuldner in der Zeit zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung in Konkurs, so ist regelmäßig die Forderung entsprechend zu bewerten, auch wenn am Bilanzstichtag der Konkurs für Außenstehende nicht vorauszusehen war; anders liegt es nur, wenn der Konkurs durch unerwartete, nach dem Bilanzstichtag eingetretene Umstände veranlaßt sein sollte". Der RFH. geht mit der Entscheidung vom 2.6.32 RStBl.32 S.824 noch einen Schritt weiter und erklärt zu der Tatsache, daß ein Schuldner nach dem Bilanzstichtag erst seine Zahlungen eingestellt hat, folgendes: „Die Wahrscheinlichkeit eines Verlustes tritt nicht erst mit dem Tage der Zahlungseinstellung des Schuldners ein - denn dann steht der Verlust bereits fest - sondern meist bereits Monate (und länger) vorher". Und weiter: „Hieraus ergibt sich aber, daß alle Tatumstände, zu berücksichtigen sind, die am Bilanzstichtage die Güte der Forderungen beeinflussen können". Daraus ergibt sich, inwieweit eine Berücksichtigung späterer Nachrichten zu erfolgen hat, die von den verschiedensten Umständen abhängen können (2). Die Beurteilung der Sachlage wird man dem Unternehmer, als dem besten Kenner seiner Betriebsverhältnisse selbst überlassen, also dem freien kaufmännischen Ermessen. Andererseits ist auch nicht zu verkennen, daß Fälle

---

1) vgl. Böttcher, „Zur Frage der Berücksichtigung nach dem Bilanzstichtag bekanntgewordener Umstände in der Steuerbilanz", in StW. „Beamtenausgabe" 1932 Nr.8 S.1043. Ebenso vgl. Rohde, „Die Bedeutung des Bilanzstichtages. Berücksichtigung von Tatsachen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind". DStZ.33 Nr.1 S.37.

2) RFH. Entsch.v.13.Juni 1933 - VI A 2025/32 - RStBl.1933 S.1014 Nr.786.

eintreten können, in denen die Berücksichtigung späterer Kenntnis für den Kaufmann einfach zur Pflicht werden (1).

In weiterer Fortbildung des Teilwertgedankens ist der RFH. nicht bei den Umsatzwerten stehengeblieben, sondern hat ihn in zahlreichen Entscheidungen auch auf immaterielle Werte, Rückstellungen, Schulden usw. ausgedehnt. So wurde der Begriff des Teilwerts bereits in den Entscheidungen vom 13.6.28 - VI A 631/28 und 28.5.30 - VI A 857/30 auf Außenstände ausgedehnt. Im Laufe der Entwicklung wurde eine Berücksichtigung des Teilwertgedankens bei unsicheren Forderungen bereits schon dann für zulässig erklärt, wenn der Kaufmann, infolge allgemein ungünstiger Wirtschaftslage mit erhöhten Ausfällen rechnen muß. In dem Urteil vom 28.8.30 - VI A 27/30 - StW.30 Nr.1063 geht der Rechtsstreit um eine Rückstellung für Delkredere von RM 45 000.-, die der Bf. mit der allgemeinen Lage am Bilanzstichtag begründet; das Finanzamt erkennt hiervon RM 8 000.- nicht an und verlangt, daß er bestimmte Tatsachen für die sichere Anlage des Verlustes vorbringe. Der Senat dagegen ist anderer Auffassung und führt aus: „Das Finanzamt ist zu einer Abweichung von der im übrigen nach ordnungsmäßigen kaufmännischen Grundsätzen aufgestellten Bilanz und hier der Schätzung des Kaufmanns über zu befürchtende oder doch mögliche Ausfälle nur berechtigt, wenn er seinerseits nachweisen kann, daß ein Bilanzansatz den Grundsätzen des sorgfältigen Kaufmannes widerspricht, d.h. daß auch ein richtiger Schwarzseher keine Ausfälle zu befürchten brauchte". Und weiter: „Von dem hier in Betracht kommenden wirtschaftlichen Standpunkt und dem einkommensteuerrechtlichen Gedanken der Einsetzung des Teilwerts aus ist eine Niedrigerbewertung einer Forderung

---

1) vgl. Becker, StW.1932 S.520, wo sich der angegebene Aktienkurs als Schwindelkurs herausstellt.

schon dann gerechtfertigt, wenn die Verspätung der Zahlung oder die Unsicherheit des Schuldners bei dem Gläubiger die Meinung erwecken konnte, die Forderung werde ganz oder zum Teil nicht eingehen oder der nicht rechtzeitige Eingang werde oder könne seinem Betriebe schaden..." Die verschiedensten Umstände können hier also die Einsetzung des Teilwerts bedingen, umsomehr als gerade hier das subjektive Ermessen des Kaufmanns von ausschlaggebender Bedeutung ist. Auch für das Gebiet der Erfindungen ist der Teilwert gegeben, der sogar eingesetzt werden muß, wenn es sich um Erfindungen handelt, die im Rahmen eines Unternehmens gemacht worden sind. Die Bilanzierung ist hier unter dem Gesichtspunkt vorzunehmen, was ein Erwerber des ganzen Unternehmens für die Erfindung zahlen würde (vgl. Entsch.v.30.6.27 - VI A 290/27). Eine besondere Bedeutung kommt der Erweiterung des Teilwertgedankens auch auf die Passiven der Bilanzen zu. So beschränkte der RFH. seine Anregung nicht allein auf die Aktiven, sondern erklärte in der Entscheidung vom 14.1.31 - VI A 1539/31 - RStBl.31 S.20 anläßlich der Bewertung einer Garantieverpflichtung folgendes: „Die Garantieverpflichtung bedeutet eine Last und ihr Wert ist so zu schätzen, wie sie ein Erwerber des ganzen Betriebes schätzen würde. Der sogenannte Teilwertgedanke, daß als gemeiner Wert eines Gegenstandes der Wert anzusehen ist, den der Gegenstand als Teil des Betriebes hat und daß deshalb maßgebend ist, wie ein Erwerber des ganzen Betriebes ihn bei Bemessung des Kaufpreises für den Betrieb berücksichtigen würde, gilt nicht nur für Aktiva, sondern auch für Lasten".

Damit hat sich der Gedanke des Teilwerts fast auf alle Werte des Anlage- und Umlaufsvermögens, ja sogar auf die Passivwerte der Bilanz ausgedehnt. So wertvoll an und für sich die Erweiterung des gemeinen Wertes zu dem Begriff des Teilwerts, unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit auch ist, darf man ebenso die Schwierigkeiten nicht unter-

schätzen, die in seiner eigentlichen Bestimmung selbst liegen; denn schließlich basiert der Teilwert immer nur auf einer mehr oder weniger angenommenen guten rechnerischen Grundlage und unterliegt daher einer mehr oder weniger genauen Schätzung (vgl. S.98). Insofern steht die Ermittlung des Teilwerts meist auf schwacher Basis, weil dieser Wert immer nur im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit ermittelt werden soll. Auch in der Literatur findet man eine eingehende Stellungnahme zu dieser Frage, wovon ich jedoch nur zwei Schriftsteller (1) herausgreifen möchte, da sie m.E. am einfachsten die Schwierigkeiten herausstellen, die bei der Ermittlung des Teilwerts allgemein gegeben sind. Beide gehen von der Schwierigkeit der Rentabilitätsermittlung eines Gesamtunternehmens aus und verweisen auf die Unmöglichkeit der Berücksichtigung der Rentabilität einzelner Gegenstände innerhalb eines Unternehmens als wirtschaftliche Einheit, bzw. sehen sie darin ein Ergebnis reiner Willkür. Denn obwohl sich bei der Bestimmung des Teilwerts für Anlagegegenstände als allgemein gültige Regel herausgebildet hat, daß der Teilwert gleich dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis bzw. bei im Unternehmen schon in Gebrauch befindlichen Gegenständen gleich dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich der jährlichen Absetzungen für Abnutzung ist, sind doch oft ganz andere Tatbestände gegeben, die eine Regelung in obigem Sinne einfach nicht zulassen. Wie man aus den Entscheidungen des RFH. leicht ersehen kann, verlangt die Ermittlung des Teilwerts in den meisten Fällen eine spezielle Behandlung, wenn man der besonderen Zweckbestimmung des Teilwertgedankens Rechnung tragen will. Daher treten bei der Ermittlung des Teilwerts infolge der

---

1) vgl. Dr. Aufermann in „Zeitgemäße Steuerfragen" 1928 S.239 ff.; ebenso Prof. Großmann in „Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht" 1929 S.625 ff.

möglichen verschiedenen Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse immer von neuem Schwierigkeiten und Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde auf. Daraus erklärt sich auch die Fülle von Urteilen gerade zu diesem Problem, weil der Stpfl. die Einsetzung des Teilwerts nicht mit allgemeinen Angaben begründen kann. Vielmehr muß er glaubhaft nachweisen, daß seine Bestimmung des Teilwerts so und nicht anders sein kann. In hohem Maße ist diese Schwierigkeit gegeben bei Um- und Neubauten sowie Grundstücken, während z.B. bei Maschinen der Nachweis des geringeren Teilwerts durch einschneidende Erfindungen viel leichter zu erbringen ist. Ganz ähnlich wie bei den Anlagewerten bestimmt sich für die Warenbewertung der Teilwert zunächst nach der Summe der Wiederbeschaffungswerte am Bilanzstichtag. Schwierigkeiten treten auch hier wieder bei solchen Waren auf, die ausschließlich der Mode unterliegen.

Bereits unter Berücksichtigung dieser kurzen Zusammenfassung des Teilwertproblems kann man heute sagen, daß der Begriff „Teilwert" nicht festbegrenzt ist wie z.B. der Anschaffungs- oder Herstellungspreis, dessen Ermittlung sich auf einerseits einwandfrei, andererseits auf fast einwandfrei rechnerische Grundlagen stützt, sondern seine Ermittlung ist größtenteils abhängig von der Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Unternehmung als wirtschaftliche Einheit. Allgemein ist man der Anschauung (1), daß eine Klärung dieser Frage dadurch möglich ist, daß man den Teilwert gleich dem Anschaffungspreis abzüglich jährlicher Absetzungen setzt und nur bei ganz besonders gelagerten Fällen eine Ausnahme zuläßt. Inwiefern hier in die angekündigte Steuerreform eine Wandlung schafft, ist im Augenblick nicht vorauszusehen.

---

1) vgl. Engel, a.a.O. Steuer-Archiv 1931 Nr.9 S.278.

4) Der Anschaffungs- oder Herstellungspreis.

a) Anlagevermögen.

Für den in § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG. geforderten Anschaffungs- oder Herstellungspreis findet sich weder dort selbst noch überhaupt im Gesetz eine Definition dieses Begriffes. Vielmehr haben das handelsrechtliche Schrifttum (1) und die handelsrechtliche Bewertungspraxis Grundsätze über den Anschaffungs- oder Herstellungspreis heraus gebildet, die auch heute noch die wesentliche Grundlage bilden. Dabei spricht man bei Erwerb von Gegenständen durch Bezahlung vom Anschaffungspreis oder von den Anschaffungskosten (2). Bei der Ermittlung des Anschaffungspreises sind steuerrechtlich nicht nur der Kaufpreis, sondern alle eventuell auftretende Nebenkosten mitzuberücksichtigen, da sich der Anschaffungspreis aus dem Kaufpreis plus Nebenkosten zusammensetzt. Eine nicht unbedeutende Rolle spielen die bei größeren Objekten auftretenden Transport- und Montagekosten. Diese Kosten gehören neben den vielleicht bei dem Erwerb von Immobilien noch hinzukommenden Steuern (Grunderwerbssteuer) insgesamt zu dem Anschaffungspreis. So heißt es in dem Urteil vom 4.12.28 - I A 408/27 - RStBl.29 S.80 Nr.136 Ziff.4: „Zum Anschaffungspreise gehört nicht nur der Kaufpreis, sondern alles, was der Käufer aufwenden muß, um die Kaufsachen zu erhalten, also auch Transport-, Aufstellungs- und ähnliche

---

1) vgl. Staub, Anm.20 zu § 261 HGB. Bd.II. S.401.
2) Das Vorliegen eines Kaufgeschäftes ist dabei nicht unbedingt erforderlich, vielmehr genügt jede entgeltliche Erwerbung. So spricht Lion auf S.136 a.a.O. von Einbringungen gegen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, wonach sich der Anschaffungspreis aus der Höhe des Nominalwerts ergibt.

Kosten" (1).

Den Gegensatz hierzu bildet der Herstellungspreis. Während der Anschaffungspreis seine Grundlage in dem erlegten Kaufpreis plus Nebenkosten hat, ergibt sich der Herstellungspreis aus den gesamten Kosten für die Herstellung selbsterzeugter Gegenstände, dessen Ermittlung aber mit weit größeren Schwierigkeiten verbunden ist (2). Vor allem spielt hier die Frage der Zurechnung der anteiligen Generalunkosten eine bedeutende Rolle, umsomehr als man in der Literatur nicht einmal zu einheitlicher Auffassung kam. Ein Teil der Kommentatoren (3) sprachen sich gegen die Hinzurechnung der Generalunkosten zum Herstellungspreise aus, ein anderer Teil (4) wieder trat für die Hinzurechnung der Generalunkosten zum Herstellungspreise ein. Auch der RFH. nahm in seinem Urteil vom 12.4.27 - I A 321/26 RStBl.27 S.210 zu dieser Frage Stellung und schloß sich letzterer Auffassung an (5), als er in der Begründung seiner Entscheidung sagt: „Unter dem Herstellungspreis im Sinne der Vorschriften für die Vermögenssteuer 1924 ist nicht nur der Betrag der Rohstoffe und Löhne zu verstehen; dazu gehört vielmehr auch noch ein entsprechender Teil der beim Hersteller entstehenden Gesamtunkosten (allg. Verwaltungskosten), soweit diese zur Herstellung des Gegenstandes notwendig sind". In dem später erläu-

---

1) vgl. Strutz, Komm.z.EStG.S.912 Anm.17 zu § 16 EStG.; Evers, Komm.z.EStG.S.758 Anm.32 zu § 19 EStG.

2) vgl. 4. Jahresschrift f.Steuer- u.Finanzrecht, 1930 S.37-107; desgl. Klebba, DStZ.1930 Nr.6 S.252 ff.

3) Kennerskecht, Komm.z.KörpStG.S.263; Kuhn,Komm. z.EStG.S.281; Staub, Komm.z.HGB. Anm.21 zu § 261 HGB.

4) Strutz, Handausg.z.EStG.1920 S.228.

5) Archiv f.d.Rev.u.Treuhandwesen 1927 H.11 S.426.

ornden Erlaß vom 28.1.28 - IIIe 300 - RStBl.28
.36 wird zu dem Urteil vom 12.4.27 - I A 321/26
n bezug auf die Einkommensteuer nochmals Stellung
enommen, um draußen in der Praxis auftretende
weifel zu beseitigen und gleichzeitig die Anwen-
ungsmöglichkeit des vorgenannten Urteils zu erläu-
ern. Der Erlaß führt aus: „Es sind Zweifel ent-
tanden, ob der gleiche Grundsatz auch für die Ein-
ommensteuer und Körperschaftssteuer gilt. Die Fra-
e wird bei den buchführenden Gewerbetreibenden ge-
äß § 13 EStG. nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger
uchführung und insbesondere der im Betrieb übli-
hen Preiskalkulation zu beurteilen sein. Befolgt
er Stpfl. hierbei die von ihm bisher eingehaltenen
rundsätze, so soll die Einbeziehung oder Nichtein-
eziehung gewisser Generalunkosten nicht beanstan-
et werden. Unzulässig ist jedoch, daß in einem
teuerabschnitt die gesamten Generalunkosten zu dem
nschaffungs- oder Herstellungspreis gerechnet wer-
en, im nächsten Steuerabschnitt dagegen nur zu ei-
em Teil oder garnicht". Damit ist also die wahllo-
se und willkürliche Berücksichtigung der Generalun-
kosten nicht erlaubt. Auch in dem Urteil vom 6.2.30
- VI A 1789/29 - RStBl.30 S.346 wird diese Auffas-
ung erneut bestätigt, als es unter Bezugnahme auf
as Urteil vom 12.4.27 heißt: „Der RFH. hat in dem
rteil vom 12.4.27 - I A 321/26 - Entsch.d.RFH.Bd.
1 S.105 - sich dahin ausgesprochen, daß im Sinne
er Vorschriften für die Vermögenssteuer 1924 zu
em Herstellungspreis auch noch ein entsprechender
eil der beim Hersteller entstehenden Gesamtkosten
(allgemeine Verwaltungskosten) gehört, soweit diese
ur Herstellung des Gegenstandes erforderlich sind.
er gleiche Grundsatz gilt auch für das Einkommen-
steuerrecht. Zu den Aufwendungen für die Herstel-
ung eines Gegenstandes gehören also nur die Auf-
wendungen, die unmittelbar zu diesem Zwecke gemacht
urden". Und weiter: „Ist eine Verrechnung der so-
genannten Generalunkosten auf die einzelnen Erzeug-

nisse buchmäßig genau durchgeführt, so wird gege
die Hinzurechnung des entsprechenden Anteils der
Generalunkosten zum Herstellungspreise nichts ei
zuwenden sein. Voraussetzung ist aber, daß immer
der gleichen Weise verfahren wird. Ein willkürli
Übergang von einer zulässigen Buchungsweise zu e
ner anderen, gleichfalls zulässigen, kann nicht
stattet werden". Die weitere Frage der Hinzurech-
nung des Entgelts der eigenen Arbeitsleistung (1)
bei der Feststellung des Herstellungspreises ble
wie bisher auch in dem § 261 HGB.n.F. unberücksi-
tig und behält damit die Anschauung der Rechtspre
chung bei. In dem vorstehend angeführten Urteil v
6.2.30 - VI A 1789/29 wird die Frage der Hinzurec
nung der eigenen Arbeitsleistung bei Errichtung e
nes Miethauses im eigenen Betrieb durch einen Ma
rermeister ausdrücklich verneint, als es in der
gründung heißt: „Zu diesen Aufwendungen gehört d
Arbeitsleistung des Unternehmers selbst nicht; we
der nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buch
führung noch nach dem Einkommensteuerrecht darf d
Wert dieser Arbeitsleistung in Rechnung gestellt
werden. Dieser Wert tritt wirtschaftlich und steu
erlich erst durch die Verwertung des Gegenstandes
durch „Realisierung" des mit der Herstellung zu-
nächst nur erstrebten aber noch nicht entstandene
Gewinnes zutage; er muß somit bei der Frage nach
der Höhe des Anschaffungspreises, entgegen der An
sicht des Finanzgerichts außer Betracht bleiben".
Während also hier der Wert der eigenen Arbeitslei
stung nicht in Ansatz gebracht werden darf, steht
man in der Betriebswirtschaftslehre auf dem entge
gengesetzten Standpunkt und tritt für eine Hinzu-
rechnung der eigenen Arbeitsleistung grundsätzlic
ein.

Ein dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis

---

1) Blümich, „Steuerliche Buchprüfungsgrundsätze
(Die Prüfung und ihre Folgen)". DStZ.1931 Nr.1
S.419.

erwandter Preis stellt der in § 19 Abs. 2 Satz 2
StG. indirekt geforderte fiktive Anschaffungs-
der Herstellungspreis dar, der bei Fehlen eines
schaffungspreises zu ermitteln ist. Das Gesetz
gt: „Ist ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis
icht gegeben, so gilt als solcher der Betrag, der
ür den Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbes
urch den Stpfl. unter gemeingewöhnlichen Verhält-
issen hätte aufgewendet werden müssen". Nach der
rüheren Auffassung trat dieser Fall z.B. bei der
ornahme eines Tausches ein. Nachdem hierzu ergan-
enen Urteil vom 14.7.25 - I A 61/25 - amtl. Slg.
d.17 S.105 ist nicht der Buchwert des tauschweise
ingegebenen Gegenstandes anzusetzen, sondern der
iktive Anschaffungspreis, d.h. der Betrag derjeni-
en Kosten, die für die Anschaffung des eingetausch-
en Gegenstandes hätten aufgewendet werden müssen.
inen Wandel in dieser Frage brachte das Urteil vom
.4.30 - VI A 1361/29 - RStBl.30 S.363 mit sich,
ls der Senat in seiner Begründung, wo es sich um
en Tausch von Anlagegegenständen unter Zuzahlung
on RM 10 000.- als Aufgeld handelt, ausgeführt:
„Nach der bereits von der Vorbehörde angezogenen
Entsch.v.20.1.26 - VI A 1100/24 RStBl.26 S.192, so-
wie nach der Entsch.v.13.2.29 - VI A 164/29 - RStBl.
29 S.267 vertritt der erkennende Senat im Gegensatz
zu der zum alten EStG. ergangenen Entscheidung des
I.Senates Bd.17 S.105 die Auffassung, daß auch bei
einem Tausche der eingetauschte Gegenstand einen
Anschaffungspreis habe, und daß als Anschaffungs-
preis der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstan-
des anzusehen sei. Wird nun von Seiten der Gegen-
partei ein Aufgeld gezahlt, so muß der als Anschaf-
fungspreis des eingetauschten Gegenstandes der ge-
meine Wert des weggegebenen Gegenstandes abzüglich
des Aufgeldes angesehen werden. Es ist nicht einzu-
sehen, warum beim Erwerb eines Gegenstandes, wenn
das Entgeld nicht in Geld, sondern in anderen geld-
werten Gütern besteht, nicht der Wert dessen, was
der Erwerber hingibt, als Anschaffungspreis des

erworbenen Gegenstandes angesehen werden sollte (Komm.Strutz z.EStG.25 Bd.2 S.92; Wetter, DStBl. S.107)." Das Anwendungsgebiet des fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspreises ist damit bei Vorliegen eines Tausches außerordentlich beschränkt, denn Schwierigkeiten der richtigen Feststellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechtigen nach der neueren Rechtsprechung noch keineswegs dazu, unter Verletzung des Grundgedankens des Gesetzes, daß nur realisierter Gewinn erfaßt werden soll, zum fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu greifen. Dies gilt insbesondere für durch Tausch erworbene Gegenstände (vgl. StW., Urteil Nr.483). Im Gegensatz hierzu wird es natürlich überall dann noch gegeben sein, wenn ein Gegenstand ohne geldliche Leistung Bestandteil des Betriebsvermögens geworden ist, bzw. auch dann, wenn ein Preis nicht nachgewiesen werden kann (1). Auch in der Literatur vertreten die meisten Schriftsteller den Standpunkt, daß ein Anschaffungspreis nicht gegeben sei, wenn er nicht nachgewiesen werden könne. Der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 29.12.26 nimmt mangelnde Nachweisbarkeit schon an, wenn technische Schwierigkeiten insbesondere bei Vermischung der Waren oder bei umfangreicherem Lager den Nachweis verhindern.

b) Umlaufsvermögen.

Wenn ich hier eine weitere Unterteilung als Umlaufsvermögen mache, so hat das nur formelle Bedeutung. Grundsätzlich dreht es sich auch hier um die Frage, was dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis hinzuzurechnen ist. Daher möchte ich jede wiederholende Darstellung vermeiden und lediglich an Hand von Urteilen nachweisen, daß auch bei den Umlaufswerten eine weitgehende Berücksichtigung aller Kosten für den Anschaffungs- oder Herstellungspreis

---

1) Glaser, Komm.z.EStG.S.634; Erler-Koppe, Komm.z. EStG. IV. Aufl. S.154.

gestattet ist. So können ganz ähnlich wie bei den Anlagewerten z.B. die Frachtkosten, Montagekosten, bei Waren zum Anschaffungspreis auch ein bestimmter Tauschsatz für Beschaffungskosten zum Fakturenpreis errechnet werden; allerdings darf dieser Tauschsatz keine Unkosten enthalten, die den Verlauf betreffen, wie: Umsatzsteuer, Verkäuferinnenentlohnung, Ladenmiete usw. (vgl.Urt.v.11.12.29 - VI A 464/29 - RStBl.30 S.197). Endlich gestattet man in dem Urteil vom 9.1.31 - I A 245/30 - RStBl.31 S.307, entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften in § 261 Ziff.1 und 2 HGB.n.F., daß bei Bewertung selbsterzeugter Warenvorräte auch der anteilmäßig darauf entfallende Abschreibungsaufwand (Aufwand für Absetzungen für Abnutzung) berücksichtigt werden könne. Danach ist hier genau wie im Handelsrecht die Möglichkeit einer Berücksichtigung gegeben, wovon aber nicht unbedingt Gebrauch gemacht werden muß (1).

Damit sind die grundsätzlichen Fragen aus dem Gebiete des Anschaffungs- oder Herstellungspreises im wesentlichen mehr oder weniger kurz gestreift, was sich auch daraus erklärt, daß man es hier mit einem vorwiegend auf einwandfrei rechnungsmäßiger Grundlage sich ergebenden Wert zu tun hat.

5) Der Zwischenwert.

Dem bedingten Wahlrecht des § 19 EStG. (vgl. S.49 ff.) wird mit der Entscheidung vom 17.4.29 - VI A 196/29 - RStBl.29 S.472 (2) insofern wieder eine größere Bewegungsfreiheit gewährt, als darin der Begriff des Zwischenwertes geprägt wird, nach dem auch ein Wertansatz ermöglicht sein soll, der innerhalb des Anschaffungs- oder Herstellungspreis-

---

1) Bühler, „Bilanz und Steuer" S.36.
2) vgl. auch die den gleichen Gedankengang vertretende Entscheidung v.17.Oktober 1929 - RStBl. 1929 S.664.

ses und des gemeinen Wertes erlaubt ist. Bei der Ermittlung des Zwischenwertes sind also die Vorschriften des § 19 Abs.1 und 2 EStG. lediglich noch als Grenzpfähle anzusehen, die dem Ansatz von Zwischenwerten nicht entgegenstehen. Das oben angeführte grundlegende Urteil sagt hierzu folgendes: „Nach § 19 Abs.1 und 2 EStG. ist auch eine den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung entsprechender Wertansatz zulässig, der in der Mitte zwischen dem Anschaffungspreis und dem gemeinen Werte liegt. Bei Prüfung der Zulässigkeit eines Wertansatzes ist unerheblich, ob der Stpfl. den Anschaffungspreis oder den gemeinen Wert wählen wollte". In der Begründung zu diesem Urteil geht der RFH. davon aus, „daß die Bestimmungen in § 19 Abs.1 und 2 EStG. lediglich als Begrenzungen der Bewertung anzusehen sind, sodaß sie einer Bewertung mit einem Betrage, der hinter dem nach § 19 Abs.1 anzunehmenden zurückbleibt und den nach § 19 Abs.2 anzunehmenden übersteigt oder umgekehrt, nicht entgegenstehen". Der Pflichtige braucht auch nicht ausdrücklich anzugeben, welche Wertart er angewandt wissen will, ob den gemeinen Wert, den Anschaffungspreis oder den Zwischenwert (1). Die Begründung führt hierzu treffend aus: „Es ist ferner nicht einzusehen, welches Interesse des Steuerfiskus vorliegen sollte, daß genau entweder der Anschaffungspreis oder der gemeine Wert der Veranlagung zugrunde gelegt werde, was gerade in den Fällen, in denen der Stpfl. vorsichtigerweise einen Ansatz gewählt hat, der den

---

1) Teilweise forderte der I. Senat, welchen Wert der Stpfl.angewandt haben wollte. Erst mit dem Urt.v.23.2.32, RStBl.32 S.344 verneint er die Pflicht des Stpfl.ausdrücklich, den gewählten Wert zu kennzeichnen und sagt: „Keinesfalls ist der Kaufmann verpflichtet, in seinen Bilanzen und in den Büchern anzugeben, ob er den gemeinen Wert oder den Anschaffungswert abzüglich Absetzungen für Abnutzung gewählt hat".

inen nach § 19 zulässigen Wert zweifellos nicht
ersteigt und hinter dem anderen zweifellos nicht
urückbleibt, zu besonderen Umständen führen müßte;
enn es wäre unbillig, von dem Stpfl. erst eine Er-
lärung darüber zu verlangen, welchen Wert er wäh-
en will und dann diesen zu ermitteln, vielmehr müß-
e man erst beide Werte ermitteln und dann eine Er-
lärung verlangen, und es wäre dann auch noch mög-
ich, daß der Stpfl. die Richtigkeit der Wertermitt-
ung bestritte". Danach setzt der Senat also voraus,
aß der Stpfl. bei Anwendung des Zwischenwertes
uch mit der Bewertung zu dem angegebenen Betrage
inverstanden ist, gleichgültig, ob sich der ange-
andte Mittelwert mehr nach der Seite des gemeinen
ertes oder des Anschaffungspreises neigt. Denn m.E.
st es gerade bei Anwendung des Zwischenwertes eine
nmöglichkeit, daß nach vorgenommener Bewertung ein
Rätselraten einsetzen soll, ob der Stpfl. diesen
der jenen Wertansatz als gültig betrachtet wissen
ill, zumal wie oben ausgeführt, der gemeine Wert
nd der Anschaffungspreis nur als Begrenzungen der
Bewertung anzusehen sind. Becker (1) begründet die-
e Regelung sehr treffend, indem er sagt· „Denkt
man an all die Fragen, die sich an die Begriffe Her-
stellungskosten, Anschaffungspreis, gemeinen Wert
nüpfen, so könne man mit Fug gerade umgekehrt sa-
gen, es ist viel leichter zwischen den beiden End-
punkten zu bleiben, als einen der Endpunkte richtig
zu treffen; durch die Zulassung beliebiger Zwischen-
werte wird eine Fülle von Streitfragen erledigt".
Dieser lobenden Anerkennung der Schöpfung „Zwischen-
wert" kann ich mich nicht anschließen; vielmehr se-
he ich darin einen weiteren dunklen Punkt innerhalb
des an und für sich schon schwierigen Bewertungs-
problems (2). Wenn Becker selbst sagt, es ist

---

1) Becker, angef.Vortrag Deutsche Wirtschaftszeitung Nr.49 S.1162.

2) Auch Helpenstein, „Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz S.319 sieht den Zwischenwert

schwer, einen der Endpunkte richtig zu bestimmen, ja um wieviel schwerer muß es dann sein, zwischen dem Anschaffungswert und dem rechnungsmäßig nicht einwandfrei zu ermittelnden gemeinen Wert, den völlig unbekannten Mittelpunkt zu finden. Stellen wir die Überlegung an, daß der Anschaffungspreis bestimmt werden kann, (was in der Tat ja auch möglich ist im Gegensatz zu der weit schwierigeren Feststellung des Herstellungspreises) der gemeine Wert dagegen nicht genau festzustellen ist, ja nach Nicklisch (1) ein Ding ist, mit dem man sich beschäftigt und welches doch nicht existiert (was letzten Endes wohl der Tatsache entspricht), so taucht unwillkürlich die Frage auf, nach welchem mathematischem Gesetz sollen mit einer Bekannten, z.B. in unserem Falle A = Anschaffungspreis die beiden Unbekannten X, Y (= gemeiner Wert und Zwischenwert) gefunden werden? Die Möglichkeit eines Ergebnisses dürfte danach nicht gegeben sein, immerhin aber die Erkenntnis, daß der Zwischenwert keine Erleichterung bedeutet bzw. keine neuen Streitfälle vermeidet. Der Vorteil besteht vielleicht darin, daß die Schwierigkeiten der möglichst genauen Ermittlung des „gemeinen Wertes" durch den Zwischenwert als nun auch zulässiger Wertansatz fortfallen. In diesem Sinne kann man zwar von Vermeidung von Streitfällen sprechen, aber sicher doch nicht aus dem Grunde, weil der Zwischenwert leichter zu ermitteln sei; denn letzten Endes hat man zwei für sich stehende Posten - Anschaffungspreis und gemeiner Wert - mit dem Seil „Zwischenwert" verbunden, sodaß man einen auf dieser Strecke gefundenen Wert „Zwischenwert" benennen kann, gleichgültig ob er mehr nach

---

als unerträglich an, da er z.B. bei einem Anschaffungswert von RM 9000.- und einem gem.Wert von RM 7200.- rund 1800 verschiedene Bewertungsmöglichkeiten biete!

1) Nicklisch, „Der praktische Betriebswirt" 1933 Heft 11, S. 819.

r Sphäre des realen Anschaffungs- oder Herstel-
ngspreises neigt oder des irrealen gemeinen Wer-
s - jedenfalls ist er erlaubt. Doch in der Praxis
t die Anwendung des Zwischenwertes keineswegs so
icht, wie es den Anschein nach dem Vorhergesagten
t. Setzt z.B. ein Steuerpflichtiger in seiner Bi-
nz einen Zwischenwert ein, so wird dieser einge-
etzte Wert keineswegs als „einwandfrei richtig"
ingenommen; vielmehr muß der Steuerpflichtige
laubhaft nachweisen, daß dies auch der Zwischen-
ert ist.

Trotz der Schaffung des Zwischenwertes kann na-
ürlich ein Wertansatz unrichtig und damit unzuläs-
ig sein. Seine Korrektur wird in der Begründung zu
em Urteil vom 17.4.29 - VI A 196/29 - dahingehend
esehen, daß, wenn er zu hoch ist, auf den nächst-
ulässigen Wert herabgesetzt und wenn er zu niedrig
st, auf den nächstzulässigen Wert heraufgesetzt
ird. Natürlich ist es für die Zulässigkeit des
wischenwertes von entscheidender Bedeutung, ob das
teuergesetz dem Steuerpflichtigen überhaupt die
ahl läßt, zwischen dem gemeinen Wert und dem An-
chaffungs- oder Herstellungspreis zu wählen, wobei
ie handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften mit
estimmend sind. Praktisch heißt das nichts anderes,
ls daß die Anwendung des Zwischenwertes im Rahmen
er §§ 40, 261 HGB. möglich sein muß, weil das
ahlrecht des § 19 EStG. nicht allein vom steuer-
echtlichen Standpunkt aus betrachtet werden darf,
ie es den Anschein haben könnte (vgl. S. 27 ff.).

In bezug auf die Abschreibungsfrage gelten für
en Zwischenwert keine Sonderbestimmungen, sondern
it dem Urteil vom 7.3.30 - I Aa 379/29 - RStBl.30
.316 sind auch von diesen Absetzungen wegen Abnut-
ung möglich. Das Urteil sagt hierzu: „Wenn ein
teuerpflichtiger nach § 20 EStG. für den Schluß
es Steuerabschnitts anstelle des Anschaffungs-
der Herstellungspreises den niedrigeren gemeinen
ert oder einen Zwischenwert ansetzt, so kann er
on diesem Werte künftig Absetzungen vornehmen."

Damit ist der Zwischenwert in die steuerrechtlichen Wertarten gleichberechtigt eingeschaltet, d.h. er kann genau, wie ein anderer Wert eingesetzt werden, wenn es im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften des Handels- und Steuerrechts erlaubt ist (1). Insofern geht die Bedeutung des Zwischenwertes als solcher nicht über den Rahmen des gemeinen Wertes hinaus, sondern bedeutet in dem Sinne eine wesentliche Erleichterung für die Praxis, daß die schwierige Ermittlung des gemeinen Wertes auch bei starken Abweichungen einfach als Zwischenwert gedacht werden kann.

V. Das Problem der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung.

1) Allgemeines.

In dem Zusammenhang „die Steuerbilanz eine abgeleitete Handelsbilanz", ist nicht nur die in Kapitel III S.32 ff.behandelte Frage zu verstehen, inwieweit die Steuerbilanz von den handelsrechtlichen Bewertungsregeln der §§ 40 und 261 HGB. abhängig ist, sondern daraus resultiert auch die Frage der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung; denn aus der engen Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz

---

1) vgl. RFH. Entsch.v.11.Jan.1933 - VI A 2002/32 - RStBl.1933 S.372 Nr.336, wonach neuerdings bei Anlagegegenständen eine allmähliche Abschreibung des Unterschieds zwischen Anschaffungspreis und Teilwert zulässig ist. In der Begründung heißt es hierzu: „Hiernach widerspricht es weder dem Steuerrecht von den Regeln ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung, wenn das Mißverhältnis zwischen Anschaffungspreis und Teilwert durch gleichmäßige Verteilung auf eine Reihe von Jahren beseitigt wird".

rgeben sich Zwangslagen in die der Stpfl. auf
rund seiner Handelsbilanz steuerlich kommt, sodaß
raus das natürliche Bestreben zur nachträglichen
nderung der Handelsbilanz verursacht wird. Bei dem
n den Steuergesetzen in Verbindung mit den handels-
echtlichen Bewertungsvorschriften gewährte Wahl-
echt kann man auch auf dem Gebiet der Bilanzände-
ng von einem Wahlrecht sprechen, indem innerhalb
es Bewertungsspielraumes für eine einmal angesetz-
e Bewertung auch noch eine andere ebenfalls zuläs-
ige Bewertung vorgenommen werden kann. Innerhalb
er Sphäre der Bilanzänderung ist also noch eine
ewisse Wahlfreiheit gegeben.

Den Gegensatz zur Bilanzänderung stellt die Bi-
anzberichtigung dar, insofern als die Vornahme der-
elben eine Zwangsmaßnahme darstellt, die bei zeit-
icher Erkenntnis vom Stpfl. bereits vorgenommen
erden kann, anderenfalls die Steuerbehörde die Be-
ichtigung vornehmen muß. Inwieweit sich eine Bi-
anzberichtigung ergibt und die Möglichkeit einer
ilanzänderung besteht, soll Gegenstand der folgen-
en Darstellung sein; denn ist das Bewertungspro-
lem infolge der Abhängigkeit von Handelsbilanz und
teuerbilanz an sich recht schwierig, so wird das
roblem der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung
anz außerordentlich kompliziert, da es in seiner
nwendung sich sowohl auf die Handelsbilanz als
uch auf die Steuerbilanz auswirkt, dabei wiederum
ur innerhalb der gewährten Bewertungsmöglichkeiten
es Handels- und Steuerrechts (1).

) Der Begriff der

) Bilanzberichtigung.

Aus den zwingenden handelsrechtlichen Vorschrif-
en der §§ 40 und 261 HGB. ergibt sich selbstver-
tändlich für den Kaufmann die Möglichkeit einer

) Weisensee, DStZ.30 Nr.8 S.338.

nachträglichen Berichtigung im Falle einer irrtümlich oder absichtlich falsch aufgestellten Bilanz, die, soweit Kapitalgesellschaften in Frage kommen, einen entsprechenden Generalversammlungsbeschluß bedingen. Das Fehlen einer diesbezüglich speziellen Vorschrift im Handelsgesetzbuch hat seine Ursache darin, daß die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften ja die Aufstellung einer ordnungsmäßigen Bilanz fordern. Vielmehr sind es vorwiegend Gründe steuerlicher Art, die ihn veranlassen, eine Berichtigung seiner Handelsbilanz vorzunehmen und zwar auf Grund der Tatsache, daß die Handelsbilanz nach heute kaum noch bestrittener Anschauung auch die Grundlage der Steuerbilanz bildet (1). Daher ist die Berichtigung der Steuerbilanz dann vorzunehmen, wenn sie im Widerspruch mit zwingenden Vorschriften der Handelsgesetzgebung steht. In Form einer Definition wird man sagen können: eine Bilanzberichtigung ist gegeben, wenn in der Aufstellung einer bereits der Steuerbehörde eingereichten Bilanz Fehler enthalten sind, die durch bewußte oder unbewußte Nichtbeachtung zwingender Bilanzierungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts hervorgerufen sind und gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen, mit anderen Worten, wenn ein Kaufmann s bilanziert hat, wie er eigentlich nicht hätte bilanzieren dürfen (2). Grundsätzlich ist diese Definition dem Wesen nach allen anderen gleich. So äußert sich Becker (3) hierüber folgendermaßen: „Unter Berichtigung einer Bilanz ist die Änderung einer Bilanz zu verstehen, die unter Verletzung bindender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt worden ist; unter Änderungen einer Bilanz die darauf zurückzuführen sind, daß der Pflichtige von dem ihn nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger

---

1) vgl. Lion, DStZ.1928 Nr.10 S.870.
2) " Mühlhoff, Mitt.d.Steuerstelle d.Reichsverb d.D.Ind.1930 S.118.
3) vgl. Becker, Komm.z.EStG. § 13 Anm.26 Bd.1 S.34

Buchführung zustehenden Ermessen einen anderen Gebrauch machen will, als er es in der zunächst aufgestellten Bilanz getan hat". Eine äußerst klare und geradezu analytische Betrachtung der Begriffe gibt Kennerknecht (1), indem er betont, daß „Änderung" dem reinen Wortsinn nach der weitere Begriff sei und darüber folgendes ausführt: „Da aber für eine Änderung, die sich nicht gleichzeitig als eine Berichtigung darstellt, ein passender Ausdruck fehlt, hat man sich allmählich daran gewöhnt, den Ausdruck „Änderung" lediglich für diese Unterart der Umformung zu gebrauchen. Der Unterschied zwischen diesen beiden Begriffen ist also der: Berichtigung ist die Umwandlung von etwas Unrichtigem in das Richtige; Änderung aber ist die Umwandlung von etwas Richtigem in etwas anderes Richtiges. Für unseren konkreten Fall also: Bilanzberichtigung ist die Umwandlung eines unrichtigen weil unzulässigen Bilanzansatzes in den richtigen zulässigen oder - da es oft mehrere zulässige Ansätze gibt - in einen zulässigen Ansatz, und Bilanzänderung ist die Umwandlung eines richtigen zulässigen Bilanzansatzes in einen ebenfalls richtigen anderen zulässigen Bilanzansatz. Aber wir müssen noch weiter spezialisieren. Denn es gibt mehrere Arten von Bilanzen. Wir kennen die Handelsbilanz und die Steuerbilanz, wobei ich bemerken möchte, daß ich im Rahmen meines Vortrages stets nur die Einkommensteuer oder die Körperschaftssteuer meine, denn für eine etwaige Vermögenssteuerbilanz spielt die heute zu behandelnde Frage keine Rolle. Berichtigung der Handelsbilanz ist nach dem Ausgeführten die Umwandlung eines unzulässigen Ansatzes in der Handelsbilanz in einen handelsrechtlichen zulässigen Ansatz in der gleichen Bilanz. Änderung der Handelsbilanz ist dann

---

1) vgl. Kennerknecht in „Berichtigung und Änderung der Steuerbilanz". Beilage z.Nr.4e. Mittlg.d.Industrie- und Handelskammer, Berlin, 25. Februar 1930.

der Ersatz eines handelsrechtlich zulässigen Ansatzes durch einen anderen handelsrechtlich ebenfalls zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz. Und dementsprechend: Berichtigung der Steuerbilanz ist die Umwandlung eines steuerrechtlich unzulässigen Ansatzes in der Steuerbilanz in einen steuerrechtlich zulässigen Ansatz; und Änderung der Steuerbilanz ist die Umwandlung eines steuerrechtlich zulässigen Ansatzes in der Steuerbilanz in einen anderen ebenfalls steuerrechtlich zulässigen Ansatz".

Wenngleich ich auch hier entgegen der Formulierung des Abschnittes gleichzeitig die Begriffsbestimmung der Bilanzänderung vorwegnehme, so ist das eine unvermeidliche Folge der angeführten Definitionen, die ich aber auch nicht vorenthalten wollte, um zu zeigen, daß die Anschauungen im Grunde genommen gleich sind.

b) Bilanzänderung.

Ebenso wie der Fall einer Bilanzberichtigung findet auch die Möglichkeit einer Bilanzänderung im Handelsgesetzbuch keinerlei Ausdruck. Und dennoch wie dort ist es auch hier eine unbestrittene Tatsache, daß dem Kaufmann das Recht einer Änderung seiner Handelsbilanz zusteht und infolge der Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes sich auch auf die Steuerbilanz ausdehnt. Allerdings ist die Möglichkeit einer solchen an andere Voraussetzungen geknüpft, als es sich hier nicht um die zwingende Korrektur eines Verstoßes gegen die gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften sowohl des Handels- als auch des Steuerrechts handelt, sondern wie bereits betont, um die Möglichkeit anstelle einer zunächst gewollten gültigen Bilanzierungsart eine andere ebenfalls gültige zu setzen, so z.B. wenn man vom Anschaffungswert zum gemeinen Wert übergehen will (1).

---

1) Blümich, „Zur Zulässigkeit der Bilanzänderung", DStZ.1929 Nr.8 S.348.

Im Gegensatz zu dem „Müssen" im Falle der Bilanzberichtigung, „kann und darf" der Stpfl. im Falle der Bilanzänderung seine Bilanz, die er der Steuerbehörde eingereicht hat, noch nachträglich ändern, falls es ihm die zahlreichen Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts erlauben und für eine bereits gewählte Bewertungsart eine andere ebenfalls zulässige ihm günstiger scheinende Bewertung ansetzen. Das Wesen einer Bilanzänderung beruht also in einer gewissen Wahlfreiheit allerdings innerhalb des Rahmens der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften (1).

3) Ihre Voraussetzung und Grundlage.

Infolge ungleicher oder direkt falscher Bewertungen, die teils wissentlich, teils aus Unkenntnis hervorgerufen sind, ergibt sich das überaus komplizierte und hart umstrittene Problem der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Die Grundlage und Ursache des ständigen Auftauchens dieser Frage ist m.E. in folgenden drei feststehenden Tatsachen verankert:

1) in der Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes;
2) in dem Prinzip der Wertgleichheit oder Parität;
3) in der Möglichkeit des Irrtums.

Auf Grund dieser Anschauung zu 1) ist die der Besteuerung zugrunde gelegte Steuerbilanz ohne Unterlage der Handelsbilanz garnicht denkbar. Das unter 2) noch vertretene Prinzip der Wertgleichheit läßt das steuerrechtliche Bewertungswahlrecht nur in Verbindung und Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Bewertungswahlrecht zu. Damit ist die Fläche des Verbotes bzw. die Möglichkeit der Über-

---

1) Günther, „Bilanzberichtigung und Bilanzänderung nach Handels- und Steuerrecht." Mittlg.d.Steuerstelle d.Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1930 Nr.11 S.378.

tretung sowohl auf die Handelsbilanz als auch auf die Steuerbilanz erweitert, dazu noch auf der Grundlage der gegenseitigen Abhängigkeit.

4) Das Recht der

a) Bilanzberichtigung.

Wie ich in Kapitel 2a bereits ausgeführt habe, spricht man sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht von Bilanzberichtigung. Der Tatbestand einer solchen ist gegeben, wenn bei der Aufstellung der Bilanz gegen zwingende gesetzliche Bilanzvorschriften, sowie gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen worden ist (1). Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um die Handelsbilanz oder um die Steuerbilanz handelt. Typisches Merkmal einer jeden Bilanzberichtigung ist, daß die Vornahme derselben nicht in das freie Ermessen des Kaufmanns gestellt ist. Vielmehr müssen sowohl von der Steuerbehörde als auch von dem Stpfl. Bilanzberichtigungen vorgenommen werden, sobald sie erkannt sind. Dieses Recht erstreckt sich, wie noch besonders zu zeigen sein wird, nicht nur auf die letzte Jahresschlußbilanz, sondern Fehler dieser Art sind allgemein bis zur Fehlerquelle zu berücksichtigen, es sei denn, daß der entdeckte Verstoß geringfügig ist oder, wenn ein früher nicht berichtigter Fehler durch diesen Fehler seinen Ausgleich findet. Feststehende Tatsache bleibt zunächst, daß das Finanzamt einem entsprechenden Antrag des Kaufmanns auf Berichtigung stattgeben muß, was auch in der Entscheidung des RFH. v.24.April 1928 - I A 388/27 - RStBl.1928 S.266 mit folgender Auffassung zum Ausdruck kommt: „Tritt eine Erwerbsgesellschaft Beweis dafür an, daß sie nach den Grundsätzen ordnungsmä-

---

1) Wulff, „Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz", Der Wirtschaftsprüfer, 1932 Nr.7 S.124.

iger Buchführung ihre Bilanz, sowie geschehen, icht aufstellen durfte, so kann ihr der Beweis icht mit dem Hinweis abgeschnitten werden, sie ha- e ihre Bilanz selbst so aufgestellt und damit für ichtig gehalten". Das Urteil greift zur Begründung einer Anschauung auf eine zurückliegende Entschei- ung und führt folgendes aus: „Nach dem Urteil des FH. vom 19. Mai 1929 - I A 69/27 - amtl.Slg.Bd.9 .322 hat das Finanzamt dem Antrag des Vorstandes uf Berichtigung der Handelsbilanz für Steuerzwecke u entsprechen, wenn der Nachweis erbracht wird, aß die Handelsbilanz den handelsrechtlichen Vor- chriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buch- führung nicht entspricht, daß sie also unrichtig st. Daß die Generalversammlung ihren Beschluß über ie Feststellungen der früheren aufhebt oder wider- uft, ist nicht notwendig. Dadurch daß sie in ihrer andelsrechtlichen Bilanz per 31.12.1925, obwohl in Teil der Debitoren am Bilanzstichtage zweifel- aft war, dem Umstand nicht Rechnung getragen habe, ei zweifellos gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger uchführung verstoßen worden, weil in § 40 Abs.2 estimmt sei, daß zweifelhafte Forderungen mit ih- em wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbring- iche Forderungen abzuschreiben seien". Das Urteil ermittelt noch einen interessanten Rückblick und führt zur Frage der Berichtigung gerade in bezug uf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (1) och folgendes aus: „Nicht ordnungsmäßig ist eine aufmännische Buchführung, die gegen die Vorschrift es Handelsgesetzbuches verstößt. § 40 Abs.2 chreibt hinsichtlich zweifelhafter Forderungen usdrücklich vor, daß sie mit dem mutmaßlichen Wer- e anzusetzen sind". Hat die Bf., wie sie unter Be- eisantritt behauptet, gegen diese Vorschrift ver- toßen, durfte sie die Forderungen nach dieser Vor- chrift nicht voll einsetzen, dann kann sie nach en von ihr angezogenen Entscheidungen amtl.Slg.

---

1) vgl. DStZ. 1927 Nr. 3 S. 236 ff.

Bd.1 S.239, 272; Bd.9 S.322 entwickelten Grundsät
zen ihre Bilanz für Steuerzwecke berichtigen, ohn
sie im übrigen ändern zu müssen. Die in diesen En
scheidungen für das Kriegssteuerrecht ausgesproch
nen Grundsätze gelten nach der Entscheidung Bd.17
S.243 (248) auch für die Gewinnermittlung nach §
Abs.2 EStG. 1920. Sie gelten ebenso für das Einko
men- und Körperschaftssteuergesetz 1925 (vgl. § 1
EStG. und § 13 KörpStG.), da für die Grundsätze d
ordnungsmäßigen Buchführung auch die Vorschriften
des Handelsgesetzbuches maßgebend sind; vgl. Ever
Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz, II. Aufl
S.537/38".

Dieses Urteil stellt die Grundlage des Recht
einer Bilanzberichtigung dar, gibt daneben wertvo
len Aufschluß auch über die Entwicklung dieses Ge
dankens und erläutert nicht zuletzt den Tatbestan
einer Bilanzberichtigung und gibt ein Beispiel,
wann ein Verstoß der Grundsätze ordnungsmäßiger
Buchführung gegeben ist. Als zusammenfassendes Er
gebnis der Entscheidung kann man sagen: der Kaufm
muß den Nachweis erbringen, daß die Bilanzierungs
methode nach der verfahren war, unzulässig gewese
ist, d.h. nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger
Buchführung entsprach. Sinn und Zweck der Bilanzb
richtigung ist demnach, daß der Stpfl. bzw. die
Steuerbehörde eine unzulässige Bilanzierung in ei
zulässige umwandeln will. Einem in diesem Sinne e
sprechenden Antrag des Stpfl. kann das Finanzamt
seine Genehmigung nicht versagen, bzw. muß es sel
dazu schreiten, falls der Stpfl. einen Antrag unt
läßt. Das Recht der nachträglichen Berichtigung b
reits eingereichter Steuerbilanzen hat das Vorlie
des Tatbestandes falscher Bilanzpositionen zur Vo
aussetzung. Kann der Nachweis in diesem Sinne ein
wandfrei erbracht werden, so ist auch die nachträ
liche Berichtigung der Steuerbilanz möglich, wie
sich bereits aus der Entscheidung des RFH. vom 23
September 1919 - I A 117/19 ergibt(1): „Die Gesel

1) DStZ.1926 Nr.9 S.782/83.

schaften sind berechtigt zum Zwecke der Ermittlung ihrer steuerpflichtigen Kriegsgewinne, selbst wenn diese schon durch Gewinnausschüttung ausgeführt sind, vorzunehmen, falls sie die Unrichtigkeit der früheren Bilanzen nachweisen". Streitig war hier das Verlangen eines Stpfl., zwei Posten M 20 000,- und M 46 575,- nachträglich in Abzug zu bringen. Hierzu führt der RFH. in seiner Begründung weiter aus: „dem Steuerpflichtigen muß es überlassen bleiben, für die erneute Verhandlung den Nachweis zu erbringen, daß jene beiden Posten für das Jahr 1917 abgesetzt werden dürfen und dementsprechend die Bilanz berichtigt werden muß (1)". Obwohl sich diese Entscheidung auf das Kriegssteuergesetz bezieht, so darf man sie mit den darin zum Ausdruck kommenden Grundsätzen auch auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer beziehen. Damit ist auch das Recht des Stpfl. zur Berichtigung bereits eingereichter Steuerbilanzen ausdrücklich anerkannt, was auch in der Literatur (2) zum Ausdruck kommt.

b) Bilanzänderung.

Ganz ähnlich wie das, was ich eingangs in dem vorhergehenden Kapitel dargelegt habe, trifft auch

---

1) Gleicher Ansicht ist auch Strutz (Handbuch d. RStR.III.Aufl.S.544/45, wo er hierzu ausführt: Die Gesellschaften sind berechtigt, Berichtigungen ihrer Bilanzen, selbst wenn diese schon durch Gewinnausschüttung ausgeführt sind, vorzunehmen, falls sie die Unrichtigkeit der Bilanzen nachweisen (RFH.I., 239).

2) vgl. Bankarchiv Jahrg.1919/20 S.155, worin der Verfasser Hirschwald dieses Recht nur für Aktiengesellschaften gelten läßt, während in den Mitt.d.Steuerstelle des Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1920 S.5 das Recht nicht nur Gesellschaften, sondern auch Einzelkaufleuten zuerkannt wird.

hier zu, indem man von der Möglichkeit einer Bilanzänderung spricht. Im Gegensatz zur Bilanzberichtigung, deren Durchführung bei Erkennen obligatorisch ist, geht eine Bilanzänderung aus dem freien Willen und Entschluß des Kaufmannes hervor. Darin ist zum Unterschied der Bilanzberichtigung das typische Merkmal der Bilanzänderung zu sehen. Ein Beweis freien Wahlrechts liegt darin, daß der Stpfl. anstelle seiner ersten Bewertung eine andere und zwar eine für ihn günstigere setzen kann, allerdings im Rahmen der gesetzlichen Grenzen. Heute kann man sagen, daß allgemein Bilanzänderungen zulässig sind, abgesehen von einigen Sonderfällen und zwar dann sogar immer zulässig sind, wenn es sich um die Schlußbilanz des letzten Jahres handelt. Diese Auffassung über die Möglichkeit der Bilanzänderung ist keineswegs eine alte, da noch Becker als einer der bedeutendsten Fachschriftsteller gegen jede Änderung Stellung nahm, sobald die Bilanz einer Steuerbehörde eingereicht war. Diese Anschauung fußte auf der Schlußfolgerung, daß die Bilanz zum Teil Wissenserklärung, zum Teil aber Willenserklärung sei. Becker führt hierzu aus (1): „Der in der Bemerkung 26 dargelegte Unterschied zwischen Berichtigungen und Änderungen von Bilanzen beruht darauf, daß die Bilanz nur zum Teil Wissenserklärung, zum Teil aber Willenserklärung ist. Gerade diese letztere Seite gewinnt nach § 13, der die kaufmännische Bilanz zur Grundlage der Gewinnermittlung macht, besondere Bedeutung. Wenn der Kaufmann die Wahl hat, ob er es so oder so machen will - ich erinnere an den in der Rechtsprechung des RF durchaus anerkannten Gegensatz zwischen bilanzfähigen und bilanzpflichtigen Gegenständen (Aktiven wi Passiven) oder an die Freiheit der Wahl zwischen Absetzungen wegen Abnutzung und Abschreibungen wegen Entwertung, deren Tragweite in Bemerkung 33 näher erörtert worden ist -, kann er nicht mehr von

---

1) Becker, Komm. z. EStG. § 13 Anm.28 Bd.1 S.348.

Fehlern und Berichtigungen, sondern nur von Änderungen sprechen. Solche Änderungen werden aber - es kommen hier nur die Bilanzen von Einzelkaufleuten, offenen Handelsgesellschaften usw. in Frage -, da es sich um Willenserklärungen handelt, nachdem die Erklärung durch Einreichung der Steuererklärung, der die Bilanz zugrunde gelegt ist, oder durch Beifügung einer Bilanzabschrift gegeben worden ist, grundsätzlich nicht mehr zugelassen werden können. Willkürliche Änderungen sind ausgeschlossen; aber auch eine Anfechtung der gegebenen Erklärung wegen Unwissenheit oder Irrtums wird nicht zugelassen werden können".

Diese Auffassung, worüber ein heftiger und langer Streit ausbrach, weil sie die Grundfesten des ganzen Problems betraf, revidierte Becker später selbst. Er hielt zwar daran fest, daß die Handelsbilanz Willenserklärung sei und daher nicht willkürlich geändert werden könne, machte aber dennoch Zugeständnisse, die in Zukunft die Möglichkeit der Bilanzänderung gaben. In seinem Kommentar äußerte er sich hierüber folgend (1): „Ich war bisher, vgl. § 13 Bem.13, Bem.29, 30 davon ausgegangen, daß die Abgabe der Steuererklärung auf Grund der Bilanz durch den Kaufmann grundsätzlich alle Änderungsmöglichkeiten ausschließe, weil es sich um eine Willenserklärung handele: „Ich will es so und nicht anders haben," und diese Willenserklärung nicht willkürlich zurückgenommen werden könne. Davon glaubte ich eine Ausnahme nur für den Fall zulassen zu müssen, daß die Bilanz in irgend einem Punkte vom Finanzamt beanstandet oder geändert würde. Dann müßte dem Pflichtigen freistehen, wenigstens in dem vom Finanzamt angegriffenen Punkte sein Ermessen oder seine Wahlfreiheit von Neuem auszuüben, z.B. wenn das Finanzamt die Höhe des von ihm angesetzten gemeinen Wertes bemängelte, den Absetzungswert einzusetzen. Schon hier könnte die Grenze zweifelhaft

---

1) Becker, Komm.z.EStG. § 19 Bem.175a/b, Bd.2 S.972 ff.

sein". Becker fährt dann weiter fort: „Das legt na
he weiterzugehen und ähnlich wie bei einer Neuver-
anlagung den Satz aufzustellen: „Wenn das Finanzam
die Bilanz in irgend einem Punkte berichtigt, hat
der Pflichtige seine frühere Bewegungsfreiheit wie
dererlangt und kann beliebig Änderungen vornehmen"
Ganz eindeutig gibt Becker in dem folgenden den We
zur Änderung frei, indem er ausführt: „Ich möchte
zwar dabei bleiben, daß der Pflichtige, soweit er
in der Bilanz, auf die er die Steuererklärung grün
det, ein Ermessen oder eine Wahl ausübt, keine Wis
senserklärung, sondern eine Willenserklärung abgib
aber wo steht geschrieben oder läßt sich unmittel-
bar aus dem Gesetz entnehmen, daß diese Erklärung
unwiderruflich sei?" Dieser grundlegenden Anschau-
ung Beckers ist auch der RFH. beigetreten (1).
(RFH. Urt.v.13.Dezember 28 - VI A 699/28).

5) Wie lange darf eine Bilanzberichtigung oder Bi-
lanzänderung in der Handelsbilanz vorgenommen
werden?

Wenn ich den handelsrechtlichen Bestimmungen z
dieser Frage hier Raum gebe, so geschieht das nur
im Interesse und zum Verständnis der später steuer
rechtlichen Bestimmungen; denn an und für sich lie
ja die Schwierigkeit nicht im Handelsrecht, sonder
ergibt sich erst aus der Verbindung mit dem Steuer
recht. Zur Frage der Bilanzänderung kann man sagen
daß sie in der Handelsbilanz grundsätzlich jederze

---

1) vgl. ebenso DStZ.1928 Nr.11 S.990/91,worin Lion
bereits die Auffassung vertritt, daß der Stpfl.
mit der Steuerbilanz eine Wissenserklärung ab-
gibt; ebenso Blümich, wenn er sagt: „Es besteht
kein allgemeingültiger Satz, daß öffentlich-
rechtliche Willenserklärungen schlechthin bin-
dend sein sollen". (DStZ.1929 Nr.8 S.350/51).

d formlos vorgenommen werden kann, soweit Einzel-
ufleute, Personalgesellschaften in Frage kommen.
ese können nicht nur bis zu dem Zeitpunkt der Er-
chtung ihrer Bilanz, also der Unterzeichnung der-
lben, sondern darüber hinaus können sie Änderun-
n beliebig vornehmen. Diese Freizügigkeit ist bei
llen anderen Gesellschaftsformen (Kapitalgesell-
haften) nicht gegeben. Die Änderung der Handels-
lanz setzt das Einverständnis aller Gesellschaf-
r voraus. In Form und Fassung ist dieser Weg bei
n verschiedenen Gesellschaftsformen der Personal-
d Kapitalgesellschaften mehr oder weniger ver-
chieden.

In der Beurteilung der Frage der Bilanzberich-
igung gilt vorwiegend das zur Frage der Bilanzän-
rung Gesagte. Eine grundsätzliche Unterscheidung
egt lediglich darin, daß die Vornahme einer Be-
ichtigung bei Vorliegen des entsprechenden Tatbe-
tandes für alle Gesellschaftsformen eine Zwangs-
aßnahme darstellt, also vorgenommen werden muß.
abei ist auch hier der Einzelkaufmann in der Form
nbeschränkt, während die Personal- und Kapitalge-
ellschaften die ihr zur Fassung von Beschlüssen
igenen gesetzlichen Bestimmungen zu beachten haben.
llgemein kann man sagen, daß

) Bilanzänderungen in allen Fällen möglich und
zeitlich fast unbegrenzt sind (Verjährungsvor-
schriften!);
) Bilanzberichtigungen außer der jederzeitigen
Vornahme nicht nur durchgeführt werden können,
sondern sogar vorgenommen werden müssen.

) Wie lange darf eine für die Besteuerung einge-
reichte Bilanz (Schlußbilanz) geändert werden?

a) Personalgesellschaften.

Grundsätzlich ist hier vorweg zu sagen, daß ei-
e Bilanzänderung nur auf Antrag des Steuerpflich-

tigen vorgenommen werden kann, also niemals von Amtswegen durch die Steuerbehörde. Hat der Stpfl. seine Bilanz eingereicht und erkennt alsdann, daß er eine für ihn günstigere und ebenfalls zulässige Bilanzierung hätte vornehmen können, so darf er eine Änderung vornehmen bzw. wird auf Antrag eine Änderung durch die Steuerbehörde vorgenommen (1). Erst das Urteil vom 17. April 29 - VI A 879/27 bringt den grundlegenden Umschwung in der Beurteilung der Bilanzänderung und bejaht diese für die Personalgesellschaften (2).

Zur Frage der Dauer der Zulässigkeit ist zu sagen, daß eine solche Änderung der Bilanz mit Wirkung für die Einkommensteuerveranlagung der Einzelkaufleute, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften solange vorgenommen werden kann, als im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren

---

1) vgl. Brönner, „Wie lange ist eine Änderung der Handelsbilanz für Steuerzwecke zulässig?", DStZ. 1929 Nr.6 S.265.

2) Dieser heutigen Auffassung der Materie für die Schlußbilanz stand man bisher ablehnend gegenüber, sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur. Man lehnte allgemein eine nachträgliche Änderung der einmal mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ab. So äußert sich hierzu Becker in seinem Kommentar zu § 13 EStG. Bem.29,Bd.2 S.342 folgend: „Solche Änderungen werden aber, es kommen hier nur die Bilanzen von Einzelkaufleuten, offenen Handelsgesellschaften in Frage -, da es sich um Willenserklärungen handelt, nachdem die Erklärung durch Einreichung der Steuererklärung, der die Bilanz zugrunde gelegt ist oder durch Beifügung einer Bilanzabschrift abgegeben worden ist, grundsätzlich nicht mehr zugelassen werden können". vgl. ebenso Mirre, Komm.z.KörpStG. Anm.40 z.§ 13. In gewissem grundsätzlichen Gegensatz hierzu tritt Lion in DStZ.28 S.983.

ue Tatsachen vorgebracht werden können, also so-
r noch in der Berufungsinstanz. Dabei besteht für
ese Steuerpflichtigen kein Zwang zum Nachweis der
rgenommenen Änderung der Handelsbilanz, vielmehr
nn diese unterstellt werden. Würde sich jedoch in
r Folgezeit herausstellen, daß der Steuerpflich-
ge eine tatsächliche Änderung nicht vorgenommen
t, so dürfte es sehr fraglich sein, ob bei ähnli-
en Streitigkeiten das Finanzamt nunmehr verlangen
nn, daß der Pflichtige die Änderung bevor sie vom
nanzamt anerkannt wird, nachweist.

Anwendungsfälle:

Reichsfinanzhof, Entsch.v.17.4.29 - VI A 879/27-
RStBl.29 S.455.

Dem VI. Senat ist hier die Entscheidung vorge-
gt, ob und inwieweit eine für die Besteuerung be-
its eingereichte Bilanz noch geändert werden kann.
der Begründung dieser Entscheidung führt der Se-
t hierzu aus: „Der Senat hält Bilanzänderungen,
lange noch neue Tatsachen vorgebracht werden kön-
n, also auch noch im Einspruchs- und Berufungs-
rfahren für zulässig." Auf die in der Entschei-
ng allgemein gehaltenen interessanten Ausführun-
n über die unterschiedlichen Fälle der Änderung
B. der gleichzeitigen Änderung der Handels- und
euerbilanz bzw. der typischen Ziele handelsrecht-
cher und steuerrechtlicher Bewertung, will ich
cht eingehen und verweise auf das Urteil selbst;
elmehr will ich zunächst hier nur die Frage der
lanzänderung in ihrer Anwendung auf Personalge-
llschaften darlegen und dafür dürften die hier in
r Begründung zu dem vorstehenden Urteil gemachten
sführungen aufschlußreich und von allgemeiner Be-
utung sein. Es heißt dort: „Hier kommt aber in
tracht, daß bei Einzelkaufleuten und auch bei of-
nen Handels- und Kommanditgesellschaften eine
chträgliche formlose Änderung der Handelsbilanz
npassung an die Steuerbilanz) möglich ist. Würde

also z.B. die Finanzbehörde die Anerkennung eines Ansatzes in der Steuerbilanz von einer vorherigen entsprechenden Abänderung der Handelsbilanz abhängig machen, so könnte diese Abänderung - unter Umständen nur zum Schein - vorgenommen werden, eine nachträgliche Wiederherstellung der ursprünglichen Handelsbilanz würde sich aber jeder Kontrolle der Behörden entziehen. Dazu kommt, daß oft zweifelhaf- sein kann, ob neben der eingereichten Bilanz, die für die Steuer maßgebend sein soll, noch eine besondere Handelsbilanz aufgestellt ist. Die Finanzbehörden werden daher grundsätzlich unterstellen dürfen, daß soweit in der für Steuerzwecke eingereichten Bilanz die Wertansätze in handelsrechtlich und steuerrechtlich zulässiger Weise vorgenommen sind, auch die Handelsbilanz keine abweichenden, steuerlich günstigeren Ansätze enthält. Und ebenso wird bei dem Antrag eines Steuerpflichtigen auf Ersatz eines steuerlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, steuerlich ebenfalls zulässigen, aber weniger günstigen Bilanzansatz eine entsprechende Änderung der Handelsbilanz unterstellt werden können. Jedenfalls bleibt der Steuerpflichtige an solche nicht beanstandete Ansätze in der Steuerbilanz der Steuerbehörde gegenüber auch für die Folgezeit gebunden und kann später nicht etwa einwenden, in seiner Handelsbilanz habe er anders bilanziert und darauf komme es nunmehr auch für die Steuer an. In der Praxis wird demnach der Grundsatz daß in der Steuerbilanz die Lage nicht ungünstiger als in der Handelsbilanz ausgewiesen werden darf, bei Einzelkaufleuten, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften nur dann zu einer Berichtigung bzw. zur Verweigerung der Änderung der Steuerbilanz führen, wenn der Pflichtige im Einzelfall ausdrücklich zu erkennen gibt, daß er in seiner Handelsbilanz auf jeden Fall an dem steuerlich günstigeren Ansatz eines Bilanzpostens festhalten will".

Diese Freizügigkeit ist insofern also begründet

ls bei Einzelkaufleuten usw. die Möglichkeit der achträglichen formlosen Änderung der Handelsbilanz esteht, einen für die Besteuerung günstigeren Satz einzusetzen, also ein Aktivum zu streichen oder erabzusetzen oder ein Passivum neu einzusetzen oder zu erhöhen. Dieser Gedanke wird auch in gewisser Beziehung in der Entscheidung vom 13.Dezember 1928 - VI A 899/28 - RStBl.29 S.136 vertreten, wonach dem Steuerpflichtigen die nachträgliche Einsetzung eines Delkrederekontos zugestanden worden ist. Auch in der Literatur wird diese für den Stpfl. günstige Auffassung vertreten.

aa) Die Voraussetzung einer Änderung im Rechtsmittelverfahren.

Die mit dem Urteil vom 17. April 1929 - VI A 879/29 - RStBl.29 S.455 geschaffene Möglichkeit einer Bilanzänderung auch noch im Rechtsmittelverfahren, veranlaßte den VI.Senat, infolge auftretender Fehlmeinungen in seiner Entscheidung vom 24. Juni 1931 - VI A 1537/30 - RStBl.31 S.816 Nr.795 zu der Frage der Voraussetzung einer Bilanzänderung in diesem Stadium Stellung zu nehmen.

Dem Rechtsstreit liegt folgender Tatbestand zugrunde: Die Beschwerdeführerin hatte nach ihrer Bilanz der Unterstützungskasse ihres Betriebes RM 18 900.- zugeführt. Nachdem das Finanzamt auf Grund einer Buch- und Betriebsprüfung den Gewinn 1925 neu festgestellt hatte, verlangte die Bfin., zuzulassen, daß sie die Hälfte des vom Finanzamt festgestellten Mehrgewinnes an die Unterstützungskasse überweise und demgemäß Herabsetzung des neu festgestellten Gewinnes um diesen Betrag". Dieses Verlangen wurde abgelehnt mit folgender Begründung:

„Wenn der erkennende Senat es für zulässig erklärt hat, daß der Stpfl. seine Bilanz auch noch im Rechtsmittelverfahren solange ändern kann, als er neue Tatsachen vorbringen darf, so sollte damit nicht der Grundsatz durchbrochen werden, daß für die Aufstellung der Bilanz die Verhältnisse am Bilanzstichtage maßgebend sind. Eine Bilanzänderung kann daher steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. schon bei Aufstellung der Bilanz so hätte bilanzieren können, wie er es mit der Änderung anstrebte. Der Steuerpflichtige kann somit die Bewertung von Aktiven und Passiven ändern, wenn die andere Bewertung nach den Verhältnissen, wie sie am Bilanzstichtage vorlagen, zulässig gewesen wäre. Es wird ihm daher auch nicht verwehrt werden können, nachträglich Ausgabeposten einzusetzen, wenn die Ausgabe bis zum Bilanzstichtage geleistet, bei Aufstellung des Abschlusses aber versehentlich nicht berücksichtigt worden war. Der Steuerpflichtige kann aber nicht verlangen, daß Beträge, die bis zum Bilanzstichtage nicht ausgegeben worden und an diesem Tage auch nicht geschuldet waren, nachträglich als Betriebsaufgabe oder Betriebsschuld abgezogen werden".

Damit ist dem in der Bewertung eine so bedeutende Rolle spielenden Zeitpunkt des Bilanzstichtages auch für das Gebiet der Bilanzänderung Rechnung getragen, der m.E. Sinn und Zweck einer Änderung scharf begrenzt; denn es liegt nicht in ihrem Wesen, jede dem Stpfl. möglich scheinende Veränderung seiner einmal bewerteten Gegenstände durch Antrag auf Bilanzänderung zu genügen. Dies würde zu einer Kette von Änderungen und damit ad absurdum führen. Im Grunde genommen sollte man ja glauben, daß eine solche Meinung garnicht Platz greifen könnte, wenn das oben angeführte Urteil keinen praktischen Fall für die geradezu unmögliche Auffassung einer Bilanzänderung bieten würde. Sinn und Zweck einer Bilanzänderung liegen aber doch darin, dem buchführenden Kaufmann durch die Wahlmöglichkeit insofern eine

wegungsfreiheit zu geben, als er eine am Bilanz-
ichtag zulässige Bewertung bei späterer Erkennt-
is sogar noch im Rechtsmittel- und Berufungsver-
hren durch eine ihm günstiger scheinende und
enfalls zulässige Bewertung ersetzen kann, vor-
sgesetzt aber, daß diese Möglichkeit bereits
chon am Bilanzstichtag gegeben gewesen wäre.

b) Kapital - Erwerbsgesellschaften.

Im Gegensatz zu der Möglichkeit einer Bilanzän-
erung für Einkommensteuerbilanzen ist die Stel-
ungnahme des I.Senates in dieser Frage interessant
nd keineswegs unbedeutend, als er zunächst noch
irekt gegenteiliger Auffassung ist und eine Bi-
anzänderung für Körperschaftssteuerbilanzen grund-
ätzlich nicht zuläßt (1). So heißt es noch in der
egründung zu dem maßgebenden Urteil vom 18. Juni
929 - I A 403/28 - RStBl.29 S.524 Nr.762: „Nach
er ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes
ind Berichtigungen der Handelsbilanzen zulässig,
enn der Kaufmann dartut, daß seine Bilanz in der
at unrichtig ist, d.h., daß er nach den handels-
echtlichen Grundsätzen so wie er es getan, nicht
ätte bilanzieren dürfen. Nicht genügt, daß er nach
iesen Grundsätzen auch anders hätte bilanzieren
önnen. Hat er einmal unter mehreren zulässigen Me-
hoden gewählt, so bleibt er an seine Wahl gebunden
vgl. Strutz, Einkommensteuergesetz 1925 Bd.1.
.759 Anm.34; Evers, Körperschaftssteuergesetz 1925
.540 ff.)" (2). Auch von dem Urteil vom 3. Dezem-
er 1929 - I Aa 671/29 - RStBl.30 S.45 Nr.73 geht

) vgl. Mirre, DStZ.1930 S.13.
) In gleicher Weise hat das Preuß.Oberverwaltungs-
gericht den Satz vertreten, daß der Kaufmann
nach Abgabe seiner Steuererklärung an seine Bi-
lanz gebunden ist (vgl.Entsch.v.4.Dez.1928, VIII
G.St.10/28). Ebenso noch der I.Senat des RFH. im
Urt.v.26.2.29-I A 432/27-RStBl.29 S.223.

noch die negative Einstellung aus, insofern als d
Senat in seiner Begründung ausführt: „Der Hinweis
der Beschwerdeführerin auf das Urteil des VI.Sena
tes vom 17. April 1929 - VI A 879/27 - RStBl.1929
S.455 Nr.650 geht fehl. Denn durch dieses Urteil
ist keineswegs den Erwerbsgesellschaften die Befu
nis erteilt, für Steuerzwecke von der Handelsbila
beliebig ohne Rücksicht auf handelsrechtliche Gru
sätze abzuweichen; diese Schlußfolgerung aus dem
erwähnten Urteil ist in der oben angeführten Ent-
scheidung des Senates - I Aa 213/29 - ausdrücklic
abgelehnt worden". Mit dem vorstehend erwähnten U
teil vom 12. November 1929 - I Aa 213/29 - RStBl.
S.660 nimmt nun der I.Senat zu der Auffassung des
VI. Senates in der Frage der Bilanzänderung Stel-
lung. Zunächst tritt er dem Grundsatz des VI. Sen
tes vollkommen bei, daß Handelsbilanz und Steuerb
lanz nicht unabhängig nebeneinander stehen, sonde
daß erstere stets die Grundlage letzterer bildet.
Insofern kann nicht, sondern muß eine Angleichung
an die Handelsbilanz erfolgen, wenn ein an sich
steuerrechtlich zulässiger Ansatz in der Steuerbi
lanz von dem an sich steuerrechtlich auch zulässi
gen Ansatz in der Handelsbilanz abweicht. Hierbei
handelt es sich zweifellos um eine Bilanzberichti
gung, weil der Senat in einem solchen Fall einen
Verstoß gegen zwingende steuerliche Bilanzierungs
vorschriften sieht; denn so macht er z.B. der in
der Entscheidung angeführten Aktiengesellschaft d
Schwierigkeit, indem er die Bilanzänderung ablehn
weil die A.-G. nicht berechtigt war, für die Steu
erbilanz abweichend von der Handelsbilanz zur Be-
wertung mit dem niedrigeren gemeinen Wert überzug
hen. In der Frage einer Bilanzänderung kommt der
Senat zwar entgegen, doch verlangt er gleichzeiti
Änderung der Handelsbilanz durch Generalversamm-
lungsbeschluß. In der Begründung hierzu heißt es
auf S.661: „In dieser Beziehung liegt die Sache
aber bei den Aktiengesellschaften und Gesellschaf
ten m.b.H. anders. Hier geschieht die Feststellun
der Handelsbilanz nicht formlos, sondern dazu ist

ein förmlicher Beschluß der Gesellschafterversammlung erforderlich und eine Änderung der einmal beschlossenen Handelsbilanz würde nur durch einen neuen Beschluß der Gesellschafterversammlung möglich sein".

Erneute Bestätigung findet diese Auffassung in dem neueren Urteil vom 16. Februar 1932 - I A 471/30 - RStBl.32 S.335 als es dort ausdrücklich heißt: „Bei Bewertungen ist der Steuerpflichtige für das Gebiet der Körperschaftssteuer an die Handelsbilanz insolange gebunden, als diese nicht durch Generalversammlungsbeschluß geändert ist. Eine Änderung der Handelsbilanz ist jedoch nicht nötig, insoweit infolge der Verkoppelungsvorschrift des § 108 Abs.2 EStG., § 20 EStG. Gegenstände des Betriebsvermögens für die Körperschaftssteuer nicht höher bewertet werden dürfen als für die Vermögenssteuer". Der Senat führt in seiner Begründung zu diesem Urteil aus: „Die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (vgl. insbesondere Entsch.v.12.November 1929 - I Aa 213/29 - RStBl.29 S.660 Nr.959) geht grundsätzlich davon aus, daß in der Steuerbilanz eine von der mit den Steuergesetzen nicht im Widerspruch stehenden Handelsbilanz abweichende Buchung, die den Gewinn der Handelsbilanz mindert, nur gestattet ist, wenn eine rechtlich unzulässige Buchung in der Handelsbilanz vorliegt (Bilanzberichtigung). Sind dagegen Fälle einer sogenannten Bilanzänderung gegeben - wenn z.B. der Kaufmann zwischen verschiedenen Buchungen, insbesondere Bewertungsarten die Wahl hatte -, so ist er für das Gebiet der Körperschaftssteuer an die Handelsbilanz insolange gebunden, als diese nicht durch Generalversammlungsbeschluß geändert ist". In Übereinstimmung mit dem VI. Senat kann man auch hier den Zeitpunkt einer Bilanzänderung bis zum Berufungsverfahren ausdehnen. In der Praxis ist daher bei einer nachträglichen Bilanzänderung der umständliche Weg der Einberufung einer neuen General- bzw. Gesellschafterversammlung erforderlich, zwecks rückwirkender Änderung

der Bilanz, immerhin aber die einzige Möglichkeit, um nachträglich einem steuerlich günstigeren Wertansatz die Anerkennung der Steuerbehörden zu verschaffen. Aus dieser Heranziehung der Rechtsprechung ergibt sich klar und eindeutig die unterschiedliche Behandlung der Personal- und Kapitalgesellschaften in bezug auf eine Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Diese Rechtsanwendung ist teils im Handelsgesetzbuch selbst begründet, insofern als in § 260 HGB. die Aufstellung der Bilanz insbesondere aber ihre rechtsverleihende Kraft erst durch Generalversammlungsbeschluß begründet wird, während die unter dem Sammelbegriff der Personalgesellschaften zusammengefaßten Firmen, ohne jeden Beschluß eines größeren Personenkreises eine rechtsgültige Handelsbilanz aufstellen können. Damit ist eigentlich die grundlegende Ursache der unterschiedlichen Behandlung einer Bilanzberichtigung und Bilanzänderung innerhalb der Personal- und Kapitalgesellschaften dargelegt. Weiterhin hat sich zu dieser Frage die Auffassung herausgebildet, daß die Bilanz eine Willenserklärung sei, indem man auf die Begriffsbestimmungen einer Willenserklärung des bürgerlichen Gesetzbuches zurückgriff. Dieser Auffassung tritt Lion (1) bereits 1928 entgegen und erklärt: „Die Steuererklärung selbst ist ihrer Natur nach keine Willenserklärung....vielmehr eine Wissenserklärung, an die weder der Steuerpflichtige noch die Steuerverwaltung gebunden ist. Sie ist eine mit rechtlich bedeutsamen Mitteilungen ausgestattete Anzeige an die Steuerbehörde, die bestimmt ist, eine wenn auch besonders wichtige Grundlage für die Veranlagung zu bilden." Und weiter erklärt Lion auf S.991: „Daß sie keine Willenserklärung ist, geht insbesondere auch daraus hervor, daß die materielle Steuerbilanz auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen vom Finanzamt oder den Buchprüfern aufgestellt werden kann". Im Zusammenhang mit der an und für sich schon

---

1) vgl. DStZ.1928 Nr.11 S.990 ff.

unterschiedlichen Bedeutung und damit Behandlung einer Bilanzberichtigung und Bilanzänderung wurde dieses Problem dadurch weiter kompliziert. Daraus begründet sich auch der Meinungsstreit in der Literatur, wo, wann und wielange eine Berichtigung oder Änderung, ob von Seiten der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen vorgenommen werden kann oder muß. Dieser Fragenkomplex wird in seiner ganzen Schwierigkeit noch ungemein erschwert, als selbst zur Zeit die grundlegendsten Voraussetzungen für eine Anwendung nicht ganz klar sind (1); denn

1) was unter zwingenden oder zulässigen Bilanzierungsarten des Handels- und Steuerrechts zu verstehen ist;
2) der I. und VI. Senat des Reichsfinanzhofes sind nicht einheitlicher Anschauung;
3) der Tatbestand einer Bilanzberichtigung und Bilanzänderung ist oft nicht klar zu erkennen (2);
4) denn draußen in der Praxis fließen diese beiden Begriffe oft ineinander zum größten Nachteil der unbedingt erforderlichen Übersicht gerade auf diesem Gebiete (3).

---

1) vgl. Mühlhoff in Mitt.d.Steuerstelle des Reichsverb.d.Deutschen Ind.1930 Heft 4 S.118.
2) vgl.hierzu als praktisches Beispiel die Entsch. v.17.4.29-VI A 594/27-StW.29 Nr.506. Hier mußte der RFH. zur Entscheidung der Frage, ob eine Bilanzänderung oder Bilanzberichtigung vorlag, erst die gutachtliche Äußerung der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft über die in dieser Frage in der deutschen Kaufmannschaft herrschende Anschauung, ob gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen worden ist, einholen.
3) Hierin sind auch die eigentlich tieferen Ursachen für die auf S. 5 dargelegten Mühlhoffschen Trennungsbestrebungen von Handels- und Steuerbilanz zu suchen.

Daraus ist wohl leicht zu erkennen, welche Schwierigkeiten diese Fragen in sich birgen. Ich sehe daher meine Aufgabe nicht in der Raumgebung einer Fülle und dies letzten Endes nur verwirrender Meinungen, sondern vielmehr darin, im Rahmen meines Themas, auf eine klare und verständliche Darstellung besonderen Wert zu legen.

7) Die Frage der Bilanzänderung in der Anfangsbilanz.

Unter Zugrundelegung der allgemein üblichen Voraussetzungen einer Bilanzänderung kann man sie hier als in der Regel nicht zulässig bezeichnen. Des weiteren hat man sich bei Auftauchen dieser Frage immer daran zu erinnern, daß der Grund einer Bilanzänderung einen Wunsch des Steuerpflichtigen darstellt, eine bereits nach erfolgtem freien Wahlrecht vorgenommene Bewertung in eine andere ebenfalls zulässige Bewertung umzuändern, d.h. er will nach erfolgter Wahl nochmals wählen. Daß dieser dem freien Ermessen entsprungene Wunsch für den Steuerpflichtigen kein Nachteil sein wird, bedarf ja keiner Erklärung. Diesen Erwägungen aber steht hier zunächst der Grundsatz der Bilanzkontinuität entgegen, umsomehr noch als es sich hier, wie bereits erwähnt, um ein frei ausgeübtes Wahlrecht handelt. Ferner dürften die Interessen des Steuerfiskus dadurch negativ beeinflußt werden. Jedoch gilt auch hier für das Gesagte der Satz: „Keine Regel ohne Ausnahme". Hier ergeben sich nämlich einige Umstände, die trotz des Verbots eine Bilanzänderung ermöglichen und so zu Ausnahmen von der Regel führen.

1) Zunächst ist hier der Fall der Berichtigungsveranlagung nach § 222 AO. zu nennen. Er leitet sich aus der sowohl einfachen als auch heute feststehenden Tatsache ab, daß Bilanzänderungen solange vorgenommen werden können, als im Rechtsmittelverfahren überhaupt noch neue Tatsachen

vorgebracht werden können (1). Da nach § 222 AO. die Frage der Veranlagung ganz neu behandelt wird und dem Stpfl. die Möglichkeit offen steht, auch hier noch neue Tatsachen vorzubringen (vgl. RFH.Bd.15 S.156), ist damit auch die Möglichkeit der Bilanzänderung als erster Ausnahmefall gegeben.

) Des weiteren liegt die Möglichkeit der Bilanzänderung vor, wenn die zur Besteuerung zwar eingereichten Bilanzen infolge mehrerer Verlustjahre der Besteuerung nicht unterlegen haben, mit anderen Worten, wenn sie einer Veranlagung überhaupt nicht zugrunde gelegen haben.

a) Anwendungsfälle:

RFH.Entsch.v.11.April 1929 - VI A 365/28 - RStBl. 1929 Nr.535 S.369/70.

Dem Rechtsstreit liegt folgender Tatbestand zugrunde: 1925 schloß der Kaufmann nach seiner Bilanz mit Verlust ab und wurde daraufhin von der Einkommensteuer freigestellt. Zur Berechnung der Einkommensteuer 1926 wurde die für 1925 eingereichte Bilanz zugrunde gelegt. Dabei wandte er ein, daß sein Warenlager zu niedrig festgestellt sei. Nach erfolgter Werterhöhung bliebe dennoch ein Verlust für den Steuerabschnitt 1925. Die Vorinstanz hat eine anderweitige Bewertung des

---

.) In gewisser Beziehung ist diese Anschauung durch die Entsch.v.13.Dez.28 - VI A 899/28 - RStBl.29 S.136 bestätigt, wonach dem Stpfl.erlaubt wurde, nachträglich noch ein Delkrederekonto einzusetzen. In einer neueren Entscheidung des I. Senates v.7.März 30-StW.30 Nr.585 wird nun der Grundsatz aufgestellt, daß eine Neuveranlagung nur für den Fall in Frage kommt „wenn die neu festgestellten Tatsachen, auf die die Neuveranlagung gestützt wird, von einigem Gewicht sind. Vgl. ebenfalls die wiederholt bestätigte Ansicht in der Entsch.v.27. September 1933 - I A 183/33 - RStBl.1933 S.1158.

Warenlagers für Ende 1925 für nicht zulässig gehalten.

Der Beschwerde des Steuerpflichtigen wurde aber in der Entscheidung stattgegeben, wonach er eine nachträgliche Bilanzänderung für das Warenlager vornehmen konnte. Der Senat begründet dies folgend: „Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes hindern aber eine nachträgliche Änderung der Schlußbilanz höchstens insoweit, als das in ihr festgestellte Reinvermögen Grundlage der Veranlagung gewesen ist". Es heißt dann weiter: „Es ist aber nicht richtig, daß handelsrechtlich eine Bilanz nicht geändert werden dürfe. Zu Unrecht beruft sich die Vorinstanz auf eine Ausführung von Lion, der vielmehr gerade betont, daß keine Vorschriften bestünden, wonach eine Änderung der Handelsbilanz unzulässig wäre und der keinen Unterschied danach macht, ob die ursprüngliche Bilanz richtig war oder nicht. Auch der steuerrechtliche Zweck der Bilanzkontinuität - oder identität spricht nicht gegen die Zulässigkeit einer Änderung im vorliegenden Fall. Es soll sich der bei einer Veranlagung erlangte Vorteil oder Nachteil für spätere Veranlagungen im entgegengesetzten Sinn auswirken".

Demgemäß dürfte der Steuerpflichtige noch mit Wirkung für die Einkommensteuerveranlagung 1926 nachträglich eine höhere Bewertung des Warenlagers vornehmen. In gleicher Weise stehen einer Änderung in diesem Falle die Grundsätze der Kontinuität nicht entgegen; denn der Steuerpflichtige hat bei einer Freistellung weder Vor- noch Nachteile (1). Inso-

---

1) Gleicher Anschauung ist auch Weisensee in DStZ. 1930 Nr.9 S.389, indem er sagt: „Nach diesem Urteil wird der Grundsatz der Bilanzkontinuität oder Identität und der Zweischneidigkeit der Bilanzen nicht verletzt, da die Freistellung weder zum Vorteil noch zum Nachteil des Steuerpflichtigen führt."

rn kann dem Steuerpflichtigen wie hier nicht verhrt werden, sein Reinvermögen höher zu bewerten w. dem Finanzamt, „daß das Reinvermögen tatsächch noch geringer war, als damals angenommen und ensowenig dem Steuerpflichtigen, daß es tatsächch höher war, soweit nicht dann Steuer zu erheben wesen wäre". Auf Grund dieser Entscheidung ist n buchführender Kaufmann, der für 1935 nach seir eingereichten Bilanz von der Einkommensteuer eigestellt war, eine Änderung also insoweit zussig, als durch eine Änderung der ausgewiesene rlust sich bis auf RM Null mindert. Zu der gleien Auffassung kommt Becker in StW.29 Sp.582. Daben ist auch gleichzeitig eine Grenze für die Andungsmöglichkeit gegeben, indem eine hier vorgemmene Änderung nicht zu steuerpflichtigem Einkomn führen darf.

Entscheidung vom 18.Sept.1929 - VI A 1423/29 - wonach vorstehendes Urteil wiederholt bestätigt wird, daß bei Freistellung eines buchführenden ufmannes die eingereichte, vom Finanzamt unbeandet gebliebene Bilanz für das nächste Jahr in iner Weise maßgebend ist.

In gleicher Weise gilt hier das Urteil vom 4. Juli 1930 - VI A 1964/29 - StW.1930 Nr.1015 mit der Einschränkung, daß das von dem Steuerpflichtigen nachgewiesene Reinvermögen nicht so hoch angegeben werden darf, daß davon noch Steuer zu erheben gewesen wäre.

In diesem Zusammenhang ist das Urteil vom 20. i 1931 - VI A 1033/30 - RStBl.31 S.674 erwähnenswert, wonach der entgegengesetzte Fall eintritt, h., daß z.B. Bilanzen für Geschäftsjahre, die zu ner Freiveranlagung geführt haben, nicht geändert rden können (1). Das Urteil lautet: „Keine nach-

---

(1) Dies gilt nach der bereits am 8.8.29 - VI A 809/28 - RStBl.28 S.331 ergangenen Entscheidung für die einheitliche Gewinnfeststellung bei offenen Handelsgesellschaften und nach der oben ange-

trägliche Bilanzänderung zulässig, wenn gemäß § 65 Abs.1 Nr.2 EStG. ein Verlust einheitlich festgestellt war und die Gesellschafter frei veranlagt waren". Dazu heißt es in der Begründung: „Die einheitliche Gewinnfeststellung wirkt in dieser Beziehung anders als die Steuerveranlagung. Während bei letzterer der Senat im Falle einer Freiveranlagung davon ausgeht, daß die Bilanz des Vorjahres nur insoweit der Veranlagung zugrunde gelegen hat als angenommen ist, daß ein steuerpflichtiges Einkommen nicht in Frage komme, eine Bilanzänderung bis zur Grenze der Steuerfreiheit hinauf, also noch bei der nächstjährigen Veranlagung zulässig ist (vgl. z.B. Urteil vom 2.Juli 1930 - VI A 1964/29 - StW.30 Nr. 1015), kann das gleiche für das Sonderverfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung nicht gelten".

3) Als letzte Ausnahme kommen die Geschäftseröffnungsbilanzen und insonderheit die Eröffnungsbilanzen gemäß § 104 ff. EStG. in Frage, wenn der zu ändernde Bilanzposten bis auf die Eröffnungsbilanz zurückgeht. Den Hauptanwendungsfall stellen die Anträge nach § 108 Abs.3 EStG. dar. Des weiteren ist jedoch Voraussetzung der Bilanzänderung auf einen solchen nicht bei der ersten Veranlagung nach dem Körperschafts- oder Einkommensteuergesetz gestellten Antrag, daß der hinter dem nach § 108 Abs. 3 möglichen Höchstwerte zurückbleibende Bilanzansatz bzw. Nichtansatz der Eröffnungsbilanz in allen vorangegangenen Endbilanzen gleichmäßig wiederkehrte und in den Endbilanzen niemals eine niedrigere Bewertung als in der Eröffnungsbilanz geboten war. Auch Mühlhoff (1) führt hierzu in äußerst klarer und einfacher Form folgendes aus: die Ausnahme der Bilanzänderung für die Steuereröffnungsbilanz ist

---

führten Entscheidung auch für Kommanditgesellschaften.

1) vgl. Mitt.d.Steuerstelle d.Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1930 Nr.4 S.120.

gegeben, „wenn der Bilanzansatz, den der Steuerpflichtige ändern möchte, auf die Steuereröffnungsbilanz zurückgeht, dort der Wert des Gegenstandes im Vergleich zu dem Wert der der rechtskräftigen Vermögenssteuerveranlagung auch dem 1. Januar 1925 zugrunde gelegen hat, niedriger oder überhaupt nicht angesetzt war, dem Steuerpflichtigen aber das Recht nach § 108 Abs.3 EStG. damals zustand, die Angleichung des Bilanzwertes an den verlangten Vermögenssteuerwert zu verlangen. Dies gilt jedoch wieder nur mit der Einschränkung, daß es sich um einen Wert handelt, der in allen Bilanzen unverändert erscheint, also nur wenn die Zwischenergebnisse durch die Einsetzung des Vermögenssteuerwertes nicht beeinflußt, und endlich nur, wenn auch hier die oben besprochenen Zusammenhänge mit der Handelsbilanz berücksichtigt werden".

Von ganz besonderer Bedeutung für diese Auffassung ist das Urteil vom 11.Juli 1928 - VI A 693/28 - RStBl.29 S.172 geworden. Diese Entscheidung behandelt eben den Fall, daß ein Stpfl. ein Brennrecht verkauft hat, das er in der Eröffnungsbilanz 1924/25 hätte ansetzen können, aber nicht angesetzt hatte und lautet: „Ein Antrag auf Berichtigung der Anfangsbilanz nach dem neuen Einkommensteuergesetz kann auch noch bei einer Veranlagung in einem späteren Abschnitte mit der Wirkung gestellt werden, daß die in der Anfangsbilanz zuzusetzenden Beträge der vorjährigen Endbilanz zuzusetzen sind, sofern diese Endbilanz bezüglich der in Betracht kommenden Gegenstände keine Veränderung gegenüber der Anfangsbilanz 1925 enthält". Der Senat gibt der nachträglichen Ansetzung des Brennrechts in dem Anfangsbestand 1924/25 statt und Becker (1) faßt in seinem Kommentar die Bedeutung dieser Entscheidung treffend in dem Satz zusammen: „Ich habe das Urteil über das Brennrecht näher mitgeteilt, weil es bahnbrechende Bedeutung hat, indem in ihm zum erstenmal

---

1.) Becker, Komm.z.EStG.1925 Bd.II S.967.

mit der etwas unbestimmten und unklaren, aber ziemlich eingewurzelten Vorstellung, daß die Endbilanz des einen Jahres unter allen Umständen unverändert als Anfangsbilanz des nächsten Jahres übernommen werden müsse, kurzerhand aufgeräumt ist". Daneben geht auch Lion (1) von dem Grundsatz ab, daß eine Anfangsbilanz, die der rechtskräftigen Veranlagung zugrunde lag, nicht mehr geändert werden dürfe. Vielmehr vertritt er die Anschauung, daß jedesmal dann eine Änderung vorgenommen werden kann, wenn der Stpfl. für die Steuereröffnungsbilanz zum 1.Januar 1925 den Antrag auf Ansetzung der zulässigen Höchstwerte nach § 108 Abs.3 EStG. unterlassen hat, sodaß später bei einer etwaigen Veräußerung eines eigentlich zu niedrig eingesetzten Anlagegegenstandes ein zu höher Veräußerungsgewinn entsteht. Ein derartiger Fall liegt dem oben angeführten Urteil VI A 693/28 zugrunde, dessen Ergebnis sich auch Becker, wie oben ersichtlich, voll und ganz anschließt.

8) Wie lange darf eine für die Besteuerung eingereichte Bilanz (Schlußbilanz) berichtigt werden?

Im Gegensatz zur Bilanzänderung ist für den Geltungsbereich der Bilanzberichtigung zu sagen, daß diese nicht nur zulässig, sondern von der Steuerbehörde vorgenommen werden muß (2). Grundsätzlich haben zwar die Bilanzen die Vermutung der Richtigkeit für sich, dennoch aber kann von der Steuerbehörde oder sogar von den Steuerpflichtigen selbst

---

1) vgl. Lion DStZ.28 S.986.
2) Das hat seinen Grund darin, daß die Steuer den objektiv richtigen Gewinn erfassen soll; denn während das Handelsrecht eine Bewertung nach unten gestattet, ist dem Steuerrecht eine zu niedrige Bewertung aus Gründen des Steueraufkommens untersagt.

die Unrichtigkeit der Bilanzen nachgewiesen werden. Dabei ist nur der Nachweis der Unzulässigkeit der angewandten Bilanzierungsmethode zu erbringen, mit anderen Worten, daß sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eben nicht entspricht. Insofern kann die Steuerbilanz von der Steuerbehörde selbstständig oder auf Antrag des Steuerpflichtigen berichtigt werden oder dieser nimmt sie sogar selbst vor. Voraussetzung zur Vornahme einer Bilanzberichtigung ist, wie bereits betont, daß gegen zwingende steuerrechtliche oder auch handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften verstoßen worden ist (1). Ein Grund zur Bilanzberichtigung wird meist dann vorhanden sein, wenn eine Unternehmung in den letzten Jahren überhaupt keine oder auch nur unzureichende Abschreibungen für die Abnutzung der Anlagewerte vorgenommen hat bzw. den Außenständen je nach ihrer Bonität, ob zweifelhaft oder uneinbringlich, zu wenig oder keine Beachtung geschenkt hat.

In bezug auf die Zulässigkeit gilt auch hier das zur Frage der Bilanzänderung für Schlußbilanzen Gesagte. Ebenso wie dort kann eine Bilanzberichtigung solange vorgenommen werden, als im Rechtsmittel- und Berufungsverfahren noch neue Tatsachen vorgebracht werden. Dabei ist die Berichtigung der Handelsbilanz nicht Voraussetzung zur Vornahme einer Berichtigung in der Steuerbilanz, weil entweder nur

---

1) vgl.DStZ.1932 Nr.7 S.298. Desgl. wird in der Entsch.v.28.3.33-I A 220/31-RStBl.33 S.1204 erneut betont: „Die Berichtigung eines gegen eine zwingende handelsrechtliche Vorschrift verstoßenden Ansatzes in der Handelsbilanz einer Erwerbsgesellschaft für die Zwecke der Steuerveranlagung setzt voraus, daß der die Berichtigung bedingende Verstoß gegen zwingendes Handelsrecht nachgewiesen wird. Diesen Nachweis muß führen, wer die Notwendigkeit der Berichtigung behauptet, sei es, daß dies die steuerpflichtige Gesellschaft oder das Finanzamt behauptet".

in der Steuerbilanz ein Verstoß gegen zwingende Vorschriften vorliegt und damit die Handelsbilanz völlig in Ordnung sein kann, oder Steuer- und Handelsbilanz weisen Verstöße auf, dann wird bei beiden die Berichtigung durchzuführen sein.

Anwendungsfälle:

1) RFH.Entsch.v.17.März 1931 - I A 479/30 - RStBl. 31 S.281.

Dem Urteil liegt folgender Rechtsstreit zugrunde: eine beschwerdeführende e.G.m.b.H. hat in den Geschäftsjahren 1926/28 ihre Forderungen mit dem vollen Nennwert eingesetzt, obwohl sie selbst nach ihrer eigenen Erklärung mit Ausfällen rechnen mußte. Sie beantragte daher in den Steuerbilanzen diese Forderungen statt mit dem Nennwert mit ihrem niedrigeren tatsächlichen Werte anzusetzen. Der Senat gab diesem Wunsche mit folgender Begründung statt: „Die Beschwerdeführerin hat nach § 17 Abs.2, § 33 Gen.G. ihre Bilanzen nach den Grundsätzen des Handelsgesetzbuches aufzustellen. § 40 Abs.2 HGB. schreibt vor, daß zweifelhafte Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen und uneinbringliche Forderungen abzuschreiben sind. Die Vorschrift enthält zwingendes Recht (vgl. auch Staub, Komm.z.Handelsgesetzbuch, 12. und 13. Aufl., Anm.7 zu § 40). Soweit die Bewertung von Vermögensgegenständen in den Handelsbilanzen gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstößt, sind die Bilanzen, auch wenn sie handelsrechtlich nicht geändert werden, nach der Rechtsprechung des Senats für die Besteuerung nicht maßgebend, vielmehr zu berichtigen. (vgl. die Entsch.im RStBl.1929 Nr.959 S.660/61 linke Spalte)".

2) RFH. Entsch.v.8.März 1932 - I A 238/31 - RStBl. 32 S.488, welches die Frage in bezug auf besondere Steuerbilanzen behandelt, sagt:

„Auch besondere Steuerbilanzen, die gegen zwingende Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen,

sind auf Antrag des Steuerpflichtigen zu berichtigen (vgl.d.Entsch.v.11.Februar 1930 - I A 807/28 - RStBl.1930 S.153 Nr.222)." Die Sachlage ist hier im Prinzip ähnlich wie in der vorhergehenden Entscheidung, nur daß es sich um die Frage besonderer Steuerbilanzen handelt, die ohne Rücksicht auf die Handelsbilanz berichtigt werden können (1).

Die Frage einer Berichtigung wird praktisch nicht durchgeführt, wenn es sich um geringfügige Fehler handelt. Mühlhoff (2) faßt sie in drei Gruppen zusammen und verneint die Durchführung einer Berichtigung

1) „wenn es sich um einen unwichtigen Fehler handelt,
2) wenn ein früher nicht berichtigter Fehler durch diesen Fehler ausgeglichen wird,
3) wenn ein Fehler auf einem früheren Bilanzansatz beruht, den der Steuerpflichtige mit Erfolg verfochten und die Steuerbehörde anerkannt hat oder den die Steuerbehörde durchgesetzt und der Steuerpflichtige anerkannt hat".

Dieser letzte hier von Mühlhoff dargelegte Grundsatz findet in dem Urteil des RFH. vom 23. Oktober 1929 - VI A 1622/29 - RStBl.30 S.344 seine Stütze. In der Begründung heißt es: „Geht man von dem Satze aus, die Gründe einer Veranlagung würden nicht rechtskräftig, daher sei die Endbilanz des Vorjahrs zu berichtigen, soweit sie unrichtig sei, so hält der Senat auch die vollständige Durchführung dieses Satzes für ausgeschlossen. Es ist unmöglich, daß das Gesetz dem Steuerpflichtigen oder dem Finanzamt

---

1) Die Voraussetzung ist gegeben, wenn z.B.die Außenstände mit dem Nennbetrage bilanziert werden, obwohl am Stichtage mit Ausfällen gerechnet werden mußte bzw. eine nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zwingend gebotene Abschreibung unterblieb.
2) vgl.Mitt.d.Steuerstelle d.Reichsverb.d.Deutschen Industrie 1930 Nr.4 S.119.

gestatten wollte, das, wofür sie in dem einen Jahre mit Erfolg gefochten haben, im nächsten Jahre zu bekämpfen". Und weiter: „Ein derartiger Wechsel des Standpunktes kann nicht zugelassen werden, und man gelangt so zu dem Satze, daß der Steuerpflichtige und das Finanzamt an das, was sie bei der vorjährigen Veranlagung als richtig verfochten haben, gebunden sind".

Damit ist der in der Entscheidung vom 8.1.29 - I Aa 796/28 - RStBl. Nr.137 S.82 ausgesprochene Grundsatz, daß nur die Veranlagungsergebnisse,nicht aber die Unterlagen der Veranlagung rechtskräftig werden (1), durch Bindung an die bei früherer Veranlagung mit Erfolg verfochtenen Wertansätze eingeschränkt.

In gleicher Weise gelten diese Ausführungen sowohl für die Einkommensteuer- als auch für die Körperschaftssteuerbilanzen, was auch aus dem Urteil vom 18.6.29 - I A 403/28 - RStBl.29 S.524 hervorgeht, worin es heißt: „Hat er einmal unter mehreren zulässigen Methoden gewählt, so bleibt er an seine Wahl gebunden (vgl. Strutz, Einkommensteuergesetz 1925 Bd.I 9, 759 Anm.34; Evers Körperschaftssteuergesetz 1925 S.540 ff.)". Eine Ausnahme von der gemeinsamen Auffassung des I. und VI. Senates ist für beide Bilanzen im Falle der Neuveranlagung auf Grund des § 212 AO.a.F.gegeben.

9) Die Frage der Bilanzberichtigung in der Anfangsbilanz.

Ganz ähnliches wie das zu der Frage der Bilanzänderung in der Anfangsbilanz Gesagte gilt auch hier im Falle der Bilanzberichtigung.

Dabei ist zunächst die Möglichkeit einer Bilanz-

---

1) Der in Entsch.v.8.1.29 - I Aa 796/28 - ausgesprochene Grundsatz kommt in erster Linie für die Steuereröffnungsbilanz in Frage. Vgl.S. ff.

berichtigung bei einer Neuveranlagung gegeben, da hierbei der ganze Fall neu aufgerollt wird und eine Berichtigung mehrerer Jahre oft die Folge ist. Ein in dieser Beziehung einschränkendes Urteil ist das vom 17. Juni 1930 - I A 42/30 - RStBl.30 S.462, welches besagt: „Eine Berichtigung unzulässiger Wertansätze früherer Bilanzen (vgl.Urteil I A 796/28 v.8.Januar 1929, RStBl.1929 S.82) darf nur unter Beachtung des § 6 AO.a.F. (§ 11 AO.n.F.) erfolgen; sie wird z.B. dann zu unterbleiben haben, wenn sie zu einer ungerechten Doppelbesteuerung führen würde". Der Rechtsstreit geht darum, daß eine Steuerpflichtige in ihrer Bilanz vom 31.Dezember 1927 einen Betrag von RM 4 774.- für ein im Jahre 1927 bereits verkauftes Auto aktiviert und so den Gewinn für das Wirtschaftsjahr 1927 um diesen Betrag zu hoch angegeben und auch versteuert hat. Im Jahre 1928 buchte die Stpfl. nun den Betrag aus und schrieb ihn in ihrer Schlußbilanz für 1928 ab. Das Finanzamt hielt dies nicht für zulässig, erblickte vielmehr in der Tatsache, daß in der Steuerbilanz für 1927 (= Anfangsbilanz für 1928) der Betrag für das Auto noch aktiviert war, einen Verstoß gegen zwingende Bilanzierungsvorschriften des Steuerrechts und berichtigte die Anfangsbilanz für 1928. Dadurch wurde der Gewinn für dieses Jahr um RM 4 774.- erhöht.

Das Finanzamt gab der Beschwerde der Stpfl. statt, setzte den Gewinn des Jahres 1928 um RM 4 774.- und gleichzeitig die Steuer entsprechend herab. In der Begründung hierzu wird folgendes ausgeführt: „Es erkannte an, daß das Finanzamt mit Recht die Anfangsbilanz berichtigt habe. Wenn darin noch der Betrag für das Auto aktiviert gewesen sei, so sei dies ein Verstoß gegen die zwingenden Bilanzierungsvorschriften des Steuerrechts gewesen. Diesen Fehler bis zur Fehlerquelle zu berichtigen, sei das Finanzamt nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet gewesen. Solche Bilanzberichtigungen könnten allerdings zu Härten führen, weil nach den

bestehenden Gesetzesvorschriften eine frühere unanfechtbare Veranlagung mit einem zu hohen Gewinne in der Regel zu Gunsten des Pflichtigen nicht geändert werden könne. So liege der Fall auch hier. Das Finanzgericht will deshalb auf Grund der Vorschriften der §§ 4 und 6 AO. Ausnahmen von der Regel, daß die Steuerbehörde Finanzfehler berichtigen müsse, dann zulassen, wenn, wie im Streitfall, der Fehler schon zu einer Besteuerung geführt habe". Mit Wirkung für spätere Geschäftsjahre kommt für Körperschaftssteuerbilanzen selbst dann noch eine Berichtigung in Frage, wenn die Veranlagung für das betreffende Geschäftsjahr bereits rechtskräftig geworden ist. In dem Urteil vom 8.1.29 - I Aa 796/28 - RStBl.29 S.82 vertritt der Körperschaftssteuersenat die Auffassung, daß die Grundlagen einer Veranlagung wie die Bilanz nicht rechtskräftig werden. Steht bei Änderungen einer Bilanz der Grundsatz der Bilanzkontinuität entgegen, so können unzulässige Bilanzansätze bis zur Fehlerquelle berichtigt werden. Dazu heißt es in der Begründung: „Gelangt das Finanzamt bei späteren Körperschaftssteuer-Veranlagungen zu der Überzeugung, daß der Wert eines Betriebsgegenstandes in der Endbilanz des vorhergehenden Steuerabschnitts in unzulässiger Weise zu hoch eingesetzt sei, so kann es die Bilanzen der früheren Jahre bis zur Fehlerquelle zurück berichtigen. Ebenso steht das dem Steuerpflichtigen im umgekehrten Falle frei. Nur die Steuerfestsetzung der früheren Jahre sind in Rechtskraft übergegangen, die für die früheren Steuerfestsetzungen von den Behörden als maßgebend betrachteten Unterlagen nehmen nicht an der Rechtskraft teil".

Ebenso heißt es in der Begründung zu dem Urteil vom 17.6.1930 - I A 208/30 - RStBl.30 S.551 wie folgt: „Wie der erkennende Senat bereits im Urteil vom 8. Januar 1929 - I A 796/28 - (RStBl.1929 S.82 Nr.137) ausgesprochen hat, ist ein unzulässiger Bilanzansatz früherer Bilanzen nicht bindend; demnach ist der Grundsatz des § 108 Abs.2 selbst dann zu

berücksichtigen, wenn er bei der ersten Veranlagung nach dem Einkommensteuergesetz 1925 außer Acht gelassen ist. Die Bilanzen sind gegebenenfalls rückwärts bis zur Fehlerquelle zu berichtigen". Ferner ist die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung gegeben, wenn die vorhergehenden Bilanzen der Besteuerung nicht unterlegen haben (vgl.Urt.v.11.April 29, sowie die auf Seite 109 zur Bilanzänderung gemachten Ausführungen). Schließlich als Letztes taucht die Frage der Bilanzberichtigung in der Steuereröffnungsbilanz auf, d.h. bei Fehlern, die auf einen Ansatz in dieser zurückgehen. Berücksichtigt darf dieser Fehler dann nicht werden, wenn ihm die Verkoppelungsvorschrift des § 108 EStG. entgegensteht. Zu dieser Frage wird in der Begründung des Urteils vom 12. November 29 - I Aa 213/29 - RStBl.29 S.663 folgendes ausgeführt: „Schließlich ist noch streitig die Bewertung der Vorräte an Malz, Hopfen und Bier. Diese sind in der Schlußbilanz auf Grund vom Finanzgericht eingeholter Gutachten, welche die Beschwerdeführerin als zutreffend anerkennt, um RM 26 723.- höher bewertet als die Beschwerdeführerin in der Handelsbilanz angesetzt hatte. Die Bfin. verlangt, daß die gleiche Höherbewertung für die Eröffnungsbilanz zugestanden werde. Das ist vom Finanzgericht abgelehnt worden unter Hinweis darauf, daß die Bewertung in der Anfangsbilanz nach § 108 Abs.2 EStG. nicht höher erfolgen dürfe als die Bewertung bei der Vermögenssteuerveranlagung 1925". Und weiter: „Im vorliegenden Falle aber handelt es sich lediglich um die Tragweite des § 108 Abs.2 und diese Vorschrift will gerade bewirken, daß eine bei der Vermögenssteuerveranlagung vorgekommene zu niedrige Bewertung sich bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer zum Nachteil des Pflichtigen auswirken soll;".

Daraus geht eindeutig die Unverletzlichkeit der Verkoppelungsvorschriften des § 108 EStG. hervor. Allgemein darf also kein Gegenstand höher angesetzt werden, wie in der Vermögenssteuerveranlagung vom

1. Januar 1925.

Der gleiche Gedankengang kommt in der Entscheidung vom 17. Juli 30 - I A 208/30 - RStBl. 30 S.559 zum Ausdruck, wo es in der Begründung heißt: „Im § 108 Abs.2 aber ist zwingend vorgeschrieben, daß Gegenstände des Betriebsvermögens, die am 1.Januar 1925 zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehört haben mit keinem höheren Wert angesetzt werden dürfen, als bei der Vermögenssteuer für 1925".

Vergleiche auch ebenso Entscheidung vom 17.11. 1931 - I A 306/31 - RStBl.32 S.25, worin die Frage der Angleichung der Handelsbilanz an die Höchstwerte behandelt wird und es in der Begründung heißt: „Ferner schreibt § 108 Abs.3 EStG. vor, daß Gegenstände, die in der Handelsbilanz mit einem Werte angesetzt worden sind, der hinter den in §§ 106,107 vorgeschriebenen Höchstwerten zurückbleibt, auf Antrag mit diesen Höchstwerten, jedoch mit keinem höheren Werte als dem Vermögenssteuerwert (Abs.2) anzusetzen sind. Der Grundsatz des § 108 Abs.2,3 EStG. ist selbst dann zu beachten, wenn er bei der ersten Veranlagung nach dem Einkommensteuergesetz außer Acht gelassen worden ist. Die Bilanzen sind in diesem Falle rückwärts bis zur Fehlerquelle zu berichtigen (Entsch.d.RFH.v.8.Januar 29 - I A 796/28 - RStBl.1929 S.81 Nr.137)"(1).

Eine Ausnahme für die Möglichkeit ist dann gegeben, wenn die Vermögenssteuerveranlagung auf grund des § 212 AO.a.F. neu aufgerollt, Fehler entdeckt und neue Tatsachen vorgebracht werden. Daraufhin ist auch die Berichtigung der Einkommen- oder Körperschaftssteuer-Eröffnungsbilanz möglich oder sogar geboten.

---

1) Vgl. S.136 ff.

10) Allgemeine Bedeutung des Problems für das Bewertungsrecht.

Rückblickend und gleichzeitig zusammenfassend kann man wohl sagen, daß die Bedeutung des Problems der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in der bereits aufgestellten Steuerbilanz liegt. Wenn ich dennoch im Hinblick auf mein Thema dieses Problem näher skizziert, insbesondere aber Begriff, Recht und Voraussetzung einer Berichtigung und Änderung eingehender dargestellt habe, so deshalb, weil die Kenntnis dieses Teilgebietes des Bilanzsteuerrechts für die Steuerbilanzen von großer Wichtigkeit ist. Genau so wie das Bewertungsrecht mit all seinen Möglichkeiten bei der Aufstellung von Steuerbilanzen von entscheidender Bedeutung ist, in gleicher Weise ist es das Gebiet der Berichtigung und Änderung nach der Aufstellung der Steuerbilanzen. Wie oft taucht die Erkenntnis einer besseren und auch zulässigen Bewertung auf, wie oft eine Über- oder Unterbewertung und für jedes der Ereignisse tritt der Fall einer möglichen Berichtigung oder Änderung ein. Insonderheit ist es die Frage der Bilanzänderung, wo die Möglichkeit eines anderen ebenfalls zulässigen Wertansatzes unter bestimmten Voraussetzungen gegeben ist, ja fast uneingeschränkt bis zum Berufungsverfahren und in dem Falle des § 212 AO.a.F.-. Das sind Möglichkeiten, die bei der Frage der Bewegungsfreiheit in bezug auf die Aufstellung von Steuerbilanzen unbedingt zu erörtern sind; denn wie man ja aus den Ausführungen ersieht, ergeben sich nach der Aufstellung der Steuerbilanz Komplikationen, sodaß man bei richtiger Lösung geradezu von einer „Nachaufstellung der Steuerbilanz" (vgl.den Fall der Neuveranlagung nach § 212 AO.a.F.) sprechen kann. Wenn ich trotz der Bedeutung dieses Problems den Kreis der Kommentatoren und Schriftsteller

vielleicht nicht genügenden Platz freier Meinungsäußerung gelassen habe, so deshalb, weil in erster Linie eine so eingehende Darstellung im Rahmen meines Themas nicht geboten ist.

VI. Das Problem der BILANZKONTINUITÄT.

1) Die Bedeutung der Bilanzkontinuität für das Bilanzsteuerrecht.

Die große Bedeutung der Bilanzkontinuität liegt, ganz allgemein gesprochen, darin, daß man sich ohne den Begriff der Bilanzkontinuität ein Bilanzsteuerrecht nicht denken kann (1). Auf dem ganzen Gebiet des Bilanzwesens macht sich sein Einfluß unverkennbar geltend, sei es, daß die Bilanzkontinuität der Willkür des Steuerpflichtigen entgegentritt, sei es, daß sie den Weg einer einwandfreien Gewinnermittlung und damit einer gerechten Besteuerung überhaupt erst ebnet. Ihre Hauptbedeutung kommt darin zum Ausdruck, daß sie die kontinuierliche Grundlage sowohl der Handelsbilanz als auch der Steuerbilanz schafft, auf welcher eine richtige Gewinnermittlung unter dem fundamentalen Grundsatz der Berücksichtigung noch nicht realisierter Verluste und der Nichtbesteuerung noch nicht realisierter Gewinne erfolgen kann.

Ein praktisches Beispiel für die Bedeutung der Kontinuität, dürfte mit den Bilanzen der Jahre 1923 und 1924 gegeben sein. Hier bildete die Jahres-

---

1) vgl. Gebhardt „Bilanzänderung und Bilanzkontinuität" in DStZ.1931 Nr.4 S.134.

schlußbilanz 1923 keineswegs die Anfangsbilanz des Jahres 1924. Praktisch konnte sie es ja auch nicht sein, weil die anfänglich häufige Wechslung der Werte auf dem Höhepunkt der Inflation sich geradezu mit sprunghafter Schnelligkeit entwickelten. Damit war jede konstante Grundlage für die Gewinnberechnung eines Bilanz- oder Steuerabschnittes genommen und zwar deshalb, weil die ständige Wertänderung des Anlage- und Betriebsvermögens eine brauchbare Grundlage, wie wir sie heute bei der Wertstetigkeit wieder kennen, nicht bieten konnte. Daraus ist wohl am einfachsten die große Bedeutung der Bilanzkontinuität aufgezeichnet, allerdings nach der negativen Seite, indem sie in den Inflationsjahren garnicht in Erscheinung treten konnte, als deren Folge die Grundlage richtiger Gewinnermittlung und damit gerechter Besteuerung fehlte. Des weiteren tritt der Grundsatz der Bilanzkontinuität der Willkür des Steuerpflichtigen bei der Aufstellung seiner Bilanzen entgegen. Mag es sich um die Bewertung des Anlage- oder Betriebsvermögens, um Abschreibungen oder um Fragen der Berichtigung oder Änderung, der Aktivierung oder Passivierung handeln, überall greift dieser Grundsatz unnachsichtlich ein, muß eingreifen, weil erst die Bilanzkontinuität die unerläßliche Verfolgung des kontinuierlichen Wertablaufes ermöglicht, was wiederum im Interesse der Steuerbehörde und des Steuerpflichtigen selbst liegt. Aus all diesen allgemein gehaltenen Erwägungen heraus war es nach Beendigung der Inflation erste und wichtigste Aufgabe, sowohl den Handels- als auch den Steuerbilanzen wieder eine feste Grundlage der Bewertung zu geben.

2) Die Grundlagen der Bilanzkontinuität in der

a) Handelsbilanz.

Die Voraussetzung für die Schaffung fester Werte und damit einer Kontinuität war die Beendigung

der Inflation. Sie wurde durch die Umwandlung der Inflationswerte (Mark) auf Goldwerte (Goldmark) erreicht. Das Ergebnis dieser Umstellung war die Goldmarkbilanzverordnung vom 29.12.1923. Daraus entstand die sogenannte Goldmarkeröffnungsbilanz, die einen neuen Ausgangspunkt für die Bilanzkontinuität ergab. Für die darauf folgenden Bilanzen ist die Grundlage ihrer Kontinuität in den kaufmännischen Bilanzen selbst zu suchen. Sie ergibt sich aus der Tatsache, daß die Handelsbilanz des einen Jahres die Anfangs- oder Eröffnungsbilanz des folgenden Jahres darstellt. Damit ist, abgesehen von der Goldmarkbilanzverordnung, ohne jeden besonderen gesetzlichen Hinweis das Prinzip der Gleichartigkeit in der Handelsbilanz gegeben, das die logische Folge der Gesetzmäßigkeit kaufmännischer Buchführung ist.

b) Steuerbilanz.

Ganz ähnlich wie das für die Handelsbilanz Gesagte gilt für die Steuerbilanz. Auch hier ist der Ausgangspunkt einer Kontinuität mit den durch die §§ 104-108 EStG. erlassenen Bestimmungen gegeben. Darin wird auf die Goldmarkeröffnungsbilanz verwiesen und als Grundlage der ersten Veranlagung auf Grund der neuen Steuergesetze vom 10.August 1925 bezeichnet. Für die nun darauffolgenden Steuerbilanzen ist die Frage der Kontinuität im Gegensatz zur Handelsbilanz gesetzlich geregelt in den §§ 13, 20 EStG., woraus sich allgemein der Grundsatz der allgemeinen und speziellen Bilanzkontinuität ableiten läßt. Diese beiden Begriffe sind durch Literatur und vornehmlich Rechtsprechung erweitert, bzw. neugeschaffen worden.

3) Die Arten der Bilanzkontinuität.

a) Allgemeine Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität.

Zunächst übernimmt § 13 EStG. den in der kaufmännischen Buchführung bereits allgemein gültigen Grundsatz, daß die Schlußbilanz gleichzeitig auch Anfangsbilanz des darauffolgenden Jahres ist und bestimmt: „Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher ....führen, ist der Gewinn (§ 7 Abs.2 Nr.1, § 12) der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat". Damit ist der Grundsatz der allgemeinen Bilanzkontinuität auch für die Steuerbilanz ausgesprochen und festgelegt. Trotz der gesetzlichen Regelung ist der Begriff der Bilanzkontinuität in seiner Bedeutung keineswegs klar und einheitlich. In der Literatur gibt Mirre (1) eine wirklich klare und einfache Definition der allgemeinen Bilanzkontinuität, worin er diese mit dem neuen Begriff der Bilanzidentität vereint und sagt: „Bilanzidentität = Maßgeblichkeit der Endbilanz I als Anfangsbilanz II für die Veranlagung des Jahres II, für die Einkommensteuer ausgesprochen in § 13, „das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zu Grunde gelegen hat" (früher allgemeine Bilanzkontinuität)." Gebhardt (2) endlich definiert den Begriff der Bilanzidentität ganz ähnlich und kommt zuletzt

---

1) Mirre, „Zur neueren Rechtsprechung in Einkommensteuersachen" zu § 13 EStG. in Steuer-Archiv 1931 Nr.2 S.35.
2) Vgl. DStZ.1931 Nr.4 S.134.

mit der neuen Wortbildung der Wertgleichheit, indem er (a.a.O.S.134) sagt: „Man könnte also, wenn man Bilanzkontinuität im Sinne von Bilanzidentität verdeutschen wollte, von einem Grundsatz der „Wertgleichheit" sprechen". In bezug auf die Begriffsbildung der allgemeinen Bilanzkontinuität und Bilanzidentität halte ich an der einwandfreien Definition von Mirre (1) fest. Zu der Frage der Unterscheidung will ich zu dem vom RFH. neugeschaffenen Begriff der Bilanzidentität sagen, daß damit das Prinzip der Zweischneidigkeit der Bilanz herausgestellt werden soll, um möglichst überflüssige Streitfälle bei der Bewertung infolge zu hoher oder zu niedriger Bilanzansätze zu vermeiden. Nach der in § 13 EStG. ausgesprochenen Bilanzidentität sollen, wie vorstehend durch das Prinzip der Zweischneidigkeit bereits angedeutet, Vor- und Nachteile, die durch eine niedrigere oder höhere Bewertung für das vergangene Geschäftsjahr erreicht wurden, sich dahingehend auswirken, daß die Vor- und Nachteile sich bei einer der folgenden Veranlagungen in ihr Gegenteil verwandeln (2).

Anwendungsfälle:

1) RFH.Entsch.v.23.10.29 - VI A 1622/29 - RStBl.30 S.344.

Der Rechtsstreit geht hier um die Bewertung von Warenvorräten in der Endbilanz 1926 und zwar insofern, als die Pflichtige RM 20 763.73 angesetzt hatte und bei der Veranlagung für 1927 ihre 1926 vorgenommene Bewertung dahin berichtigte, daß eigentlich RM 90 801.55 einzustellen gewesen wären und verlangte unter diesen Umständen eine Erhöhung ihres Anfangsvermögens. Das Finanzgericht nahm die nachträgliche Berichtigung vor, weil der Wertansatz unzu-

---

1) vgl. Steuer-Archiv 1931 Nr.2 S.35.
2) vgl.Mitt.der Steuerstelle des Reichsverb.der Deutschen Ind.1933 Heft 13 S.126.

lässig gewesen sei und es nicht im Wesen der Bilanzkontinuität liege, an unzulässigen Wertansätzen für die Zukunft festzuhalten. Dabei nimmt der Senat in seiner Begründung ganz allgemein Stellung zu den Ausnahmen der Bilanzidentität und erklärt: „Geht man von der Einführung einer gewissen Rechtskraft aus und nimmt man an, daß in § 13 der Grundsatz der allgemeinen Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität ausgesprochen sei dergestalt, daß die Endbilanz eines Geschäftsjahres als Anfangsbilanz des nächsten anzusehen sei, so muß anerkannt werden, daß der Grundsatz der Bilanzidentität Ausnahmen zuläßt, die aus den Zwecken dieses Grundsatzes folgen. Die Bilanzidentität soll die Endbilanz eines Geschäftsjahres zweischneidig machen, Vor- und Nachteile, die durch eine niedrigere oder höhere Bewertung für das abgelaufene Geschäftsjahr erlangt sind, sollen sich bei der nächsten Veranlagung oder einer folgenden im entgegengesetzten Sinne auswirken".

Mit diesem Urteil nimmt der RFH. also zu der Frage Stellung, welche Bedeutung dem Grundsatz der Bilanzidentität bei unrichtigen Bilanzansätzen früherer Jahre beizumessen ist. Dabei kommt der VI.Senat zu dem Ergebnis, daß Abweichungen von der Bilanzidentität gegeben sind, wenn es sich um Fälle wie vorstehende handelt.

Vergleiche ebenso die Entscheidung vom 23.3.33 - VI A 34/32 - RStBl.33 S.752, wo es in der Begründung heißt: „Nach dem Grundsatz der Bilanzidentität (§ 13 EStG.) ist jede Bilanz zweischneidig. Für das abgelaufene Jahr ist die Annahme eines niedrigeren Endvermögens steuerlich günstig, für das nächste Jahr steuerlich ungünstig".

2) RFH.Entsch.v.20.3.1930 - VI A 370/30 - RStBl.30 S.348.

„Anschaffungspreis und Teilwert, späterer Übergang vom Anschaffungspreis zum Teilwert; Bilanzkontinuität".

Tatbestand: der Beschwerdeführer erwarb im Jahre

1926 ein Geschäftsgrundstück um M 54 400.-. Er war der Ansicht, daß er das Grundstück infolge Irrtums über seinen Wert, möglicherweise aber auch aus Familienrücksichten, erheblich überzahlt habe; er setzte deshalb in seine Bilanz auf 31.12.1926 den Vermögenssteuerwert mit M 23 042.- abzüglich M 442.- Abschreibung = M 22 600.- als Teilwert des Anwesens ein.

Anläßlich einer im Jahre 1927 vorgenommenen Buch- und Betriebsprüfung wurde diese Bewertung beanstandet und die Einsetzung des Übernahmepreises von M 54 475.- auf 31.12.1926 verlangt. Der Beschwerdeführer dagegen begehrte das Recht, den von ihm auf M 22 600.- berechneten gemeinen Wert einzusetzen, anstatt den tatsächlichen Anschaffungspreis von M 54 475.-.

Das Finanzamt aber entschied sich für die Einsetzung des Anschaffungspreises. Für das Jahr 1927 forderte nun der Beschwerdeführer abermals die Einsetzung des Teilwerts. In der zu der Entscheidung ergangenen Begründung führte der VI. Senat aus: „Der Grundsatz der sogenannten Bilanzkontinuität erleidet nach § 20 EStG. eine Unterbrechung, wenn der Steuerpflichtige feststellt, daß der Wert am Ende des Steuerabschnittes niedriger ist als der Wert, der bei der Veranlagung des Vorjahres angesetzt worden ist. Von diesem Recht hat der Beschwerdeführer in zulässiger Weise Gebrauch gemacht". Und weiter: Auf alle Fälle kann er sagen: „Der Wert Ende 1926 mag gewesen sein, wie es das Finanzamt annahm; ich mache geltend, daß er Ende 1927 geringer war; es mag sein, daß er auch schon Ende 1926 geringer war, aber ich bin an die Veranlagung 1926 gebunden, erstens weil sie rechtskräftig ist und zweitens, weil § 20 EStG. mich dazu zwingt. Wenn es mir also für 1926 nicht oder nicht mehr gestattet ist, den Wertverlust abzuschreiben, so darf ich das nun jedenfalls 1927 tun". Dies haben die Vorbehörden verkannt. Ihre Entscheidung ist daher aufzuheben".

3) Eine ähnliche Entscheidung ist die vom 17.7. 1930 - VI A 1121/30 - RStBl.30 S.633 zu der Frage der Abschreibung von einem Kundschaftswert.

aa) Bedeutung und Grundsatz der allgemeinen Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität.

Die Bedeutung der Bilanzidentität liegt darin, das Endvermögen des Vorjahres möglichst unverändert als Anfangsvermögen des nächsten Jahres zu erhalten. Daher erklärt sich auch die scharfe Stellungnahme gegen jede willkürliche Änderung in der Bilanzierung. Ein zu dieser Frage bedeutendes Urteil ist die speziell unter dem Grundsatz der Bilanzidentität ergangene Entscheidung vom 16.12.1931 - VI A 1963/29 - RStBl.1932 S.529. Es handelt sich hier um die Bewertung und die Bemessung der Abnutzungsabsetzungen des Leitungsnetzes, welches dem Beschwerdeführer als Inhaber eines Elektrizitätswerkes gehört. Aus der umfangreichen Begründung zu diesem Urteil will ich zunächst nur den hier uns interessierenden Abschnitt über den Grundsatz der Bilanzidentität herausnehmen: „Der Gewinn eines buchführenden oder zur Buchführung verpflichteten Gewerbetreibenden ist nach § 13 EStG. der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnittes ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Hieraus ergibt sich der Grundsatz der sogenannten allgemeinen Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität. Er besagt, daß regelmäßig die einzelnen Bilanzansätze so, wie sie am Schlusse des vorhergehenden Geschäftsjahres der Veranlagung zugrunde lagen, d.h. in die steuerlich maßgebende Endbilanz eingesetzt waren, in die Anfangsbilanz des nächsten Geschäftsjahres, deren Gegenüberstellung mit der Schlußbilanz den Gewinn ergibt, aufzunehmen sind. Ihren Grund hat diese Vorschrift in

der für die Regel vorhandenen Zweischneidigkeit der Bilanz. Ihr Zweck ist einmal, zu vermeiden, daß infolge der Erhöhung von Bilanzansätzen in der Anfangsbilanz - gegenüber der Schlußbilanz des vorhergehenden Steuerabschnitts - der Gewinn des betreffenden oder späteren Steuerabschnitts gedrückt wird, ohne daß gleichzeitig der Gewinn der vorhergehenden Steuerabschnitte entsprechend erhöht wird. Umgekehrt soll infolge der Ermäßigung von Bilanzansätzen in der Anfangsbilanz in den betreffenden oder einem späteren Steuerabschnitte nicht ein zu hoher Gewinn herauskommen, ohne daß damit gleichzeitig eine entsprechende Ermäßigung des Gewinnes des vorhergehenden Steuerabschnittes verbunden ist". Der Reichsfinanzhof bringt also damit zum Ausdruck, daß ein gewisser Widerstreit in all den Fällen auftrete, in denen einer vorhergehenden Veranlagung unrichtige Bilanzansätze zugrunde gelegt wurden. Diese Frage beantwortet er wieder selbst, indem er in seiner Begründung fortfährt: „Ein Ausweg aus diesem Widerstreit kann, wie der Senat bereits in der Entsch.v.23.Oktober 1929 - VI A 1622/29 - StW. 1930 Nr.21 ausgeführt hat, weder in einer einseitigen Betonung des Grundsatzes der Bilanzidentität noch in einer völligen Ausschaltung dieses Grundsatzes unter Berichtigung aller früheren Unrichtigkeiten in der Anfangsbilanz eines späteren Jahres gefunden werden. Es werden vielmehr im Einzelfall die beiden Grundsätze unter Beachtung von Treu und Glauben gegen einander abgewogen werden müssen". Danach wird der Stpfl. also alle zur Bilanzidentität ergangenen Urteile unter dem Gesichtspunkt der tatsächlichen Verhältnisse und dem Grundsatz von Treu und Glauben zu untersuchen haben.

Muß z.B. nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Handelsbilanz infolge unzulässigen Bilanzansatzes rückwärts bis zur Fehlerquelle berichtigt werden und hat dieser Fehler den Gewinn des betreffenden Jahres nicht berührt, dann ist für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung unter Berück

sichtigung der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer der entsprechende Hundertsatz von den für die Besteuerung maßgebenden Werten zugrunde zu legen. Nicht erlaubt ist es, von den berichtigten Werten die in der Handelsbilanz abgesetzten absoluten Abschreibungssätze abzusetzen (1).

Der Grundsatz der Bilanzidentität wird bereits schon in dem Urteil vom 5. Februar 1930 - VI A 113/30 - StW.30 Nr.481 so streng aufgefaßt, daß es bereits in der Begründung zu dem in Frage stehenden Streitfall heißt: „Wird die Gewinnfeststellung 1925 nachträglich unter Annahme eines höheren Endvermögens geändert, so wird damit ein Tatbestandsmerkmal der Gewinnfeststellung 1926 mit Wirkung für die Vergangenheit geändert und ist deshalb die Gewinnfeststellung 1926 gemäß § 214 Abs.2 AO.a.F. von amtswegen zu berichtigen".

Zu ganz ähnlichen Gedankengängen führt das neuere Urteil vom 2. September 1931 - VI A 1664/30 - RStBl.32 S.159: „Wird ein Bilanzposten des Vorjahresendvermögens durch Rechtsmittelentscheidung oder Neuveranlagung nachträglich abgeändert, so hat die Finanzbehörde grundsätzlich das Recht und die Pflicht, die inzwischen erfolgte Veranlagung für das nächste Jahr entsprechend von amtswegen zu berichtigen, insoweit ihr tatsächlich jener Bilanzposten vor seiner Abänderung zugrunde gelegt worden war. Das gilt gleicherweise zu Gunsten, wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen".

Zu dem hier vorliegenden Streitfall über die

---

1) Hatte z.B. ein Stpfl. infolge zu hohen Anfangswertes in früheren Jahren den Vorteil zu hoher Abschreibungen gehabt, so bleibt er ihm auf Grund der Rechtskraft der Veranlagung. Lediglich für die späteren Jahre soll der Stpfl. diesen Vorzug gemäß Urteil vom 17.11.30-I A 306/31 - StW.32 Nr.168 nicht mehr haben; ebenso vergl. Mitt.d.Steuerstelle des Reichsverb.d.Deutschen Ind.1933 Heft 13 S.126.

Veränderung des Autoanfangskontos von RM 25 086.- auf RM 21 750.- führt der Senat in seiner Begründung folgendes aus: „§ 13 EStG. enthält den Grundsatz der „Bilanzidentität", d.h. das der Veranlagung zugrunde gelegte Endvermögen des Vorjahrs, und zwar in seinen einzelnen Wertungen bildet gleichzeitig das Anfangsvermögen des nächsten Jahres. Das für das Vorjahr festgestellte Endvermögen bildet also, verfahrensrechtlich gesprochen, ein Tatbestandsmerkmal für die nächstjährige Gewinnberechnung und das Finanzamt hat selbständig nur noch das Endvermögen des neuen Jahres zu ermitteln. Wird nachträglich das vorjährige Endvermögen z.B.infolge Rechtsmittelentscheidung oder Neuveranlagung für das Vorjahr usw. abgeändert, so ist auch die nächstjährige Gewinnberechnung im Rahmen jener Änderung zu berücksichtigen, und zwar von amtswegen und ohne Rücksicht auf eine etwa eingetretene Rechtskraft der Veranlagung. Es handelt sich hierbei um einen Fall des § 214 Abs.2 AO.a.F. (§ 225 Abs.2 AO.n.F.) vgl. hierzu die Entsch.des Senates vom 29.Januar 1930 - VI A 1575/29 -, 5.Februar 1930 - VI A 113/30 und 18.Dezember 1930 - VI A 2001/30 - (StW. 1930 Nr.353, 481 und 1931 Nr.160). Diese Entscheidungen betreffen allerdings solche Tatbestände, in denen nachträglich das Endvermögen für das Vorjahr erhöht worden war und infolgedessen das Anfangsvermögen des nächsten Jahres ebenfalls zu erhöhen war, sodaß im Ergebnis eine Gewinnsenkung für dieses nächste Jahr eintrat, also eine Abänderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Der Senat trägt aber kein Bedenken, den Grundsatz auch auf umgekehrt gelagerte Fälle anzuwenden, d.h. daß auch eine nachträgliche Senkung des Endvermögens Vorjahres ohne Weiteres zu einer entsprechenden Berichtigung des Anfangsvermögens bei der nächstjährigen Gewinnberechnung führen muß, sodaß diese Berichtigung an

ich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen sich aus-
irkt".

Wie bereits das in der vorstehenden Begründung
rwähnte Urteil vom 8.1.29 - I Aa 796/28 - RStBl.29
.82 ausführt, darf ein Wert, der irrtümlich zu
och angesetzt wurde, berichtigt werden, sogar bis
ur Fehlerquelle zurück, weil der Begriff der Bi-
anzkontinuität nicht so aufzufassen sei, „daß alle,
lso auch die unzulässig, insbesondere rechtsirr-
ümlich gewählten Wertansätze der Schlußbilanz des
orhergehenden Steuerabschnitts in die Anfangsbi-
anz des anschließenden Steuerabschnitts übernommen
erden müßten".

Danach soll der Grundsatz der Bilanzkontinuität
ur dann in Rechtskraft treten, wenn es sich um ei-
en zulässigerweise für das Ende eines Steuerab-
chnitts eingesetzten Wert handelt, der dann auch
ieder am Anfang des nächsten Steuerabschnitts in
rscheinung treten kann (1). Man vergleiche ebenso
ie Entscheidungen vom 15.7.31 - VI A 899/29 -
StBl.31 S.884 und vom 19.8.31 - VI A 1573/31 -
tW.1931 Nr.938, wonach die Bilanzidentität eben-
alls unterbrochen wird, wenn es sich um unrichtige
ilanzansätze handelt und im Vorjahr bei der ein-
eitlichen Gewinn- bzw. Verlustfeststellung rechts-
räftig ein Verlust festgestellt wurde; denn nach
tändiger Rechtsprechung des VI.Senates kann die
ilanz derjenigen Wirtschaftsjahre, für die sich
in Verlust ergab, auch bei rechtskräftigen Veran-
agungen noch berichtigt werden, wenn sich infolge
er Berichtigung nicht ein steuerpflichtiges Ein-
ommen ergibt.

Aus der Reihe der Entscheidungen ist wohl zu
rkennen, daß das Prinzip der Kontinuität unbedingt
ewahrt wird und dem Steuerpflichtigen fast keiner-
ei Spielraum in der Bewertung mehr bleibt, es sei
enn für den Fall, daß unrichtige Bilanzansätze
orliegen. Neu und unbedingt von Vorteil ist die

) vgl. Evers, Komm.z.KörpStG. II.Aufl.S.779.

Einführung der Zweischneidigkeit der Bilanz insofern, als in den Fällen kein großer Streit mehr geführt zu werden braucht, in denen es sich um unwesentliche Bewertungsdifferenzen handelt, weil sich ja der Fehler im nächsten Jahre aus dem Prinzip der Zweischneidigkeit heraus von selbst ausgleicht.

b) Spezielle Bilanzkontinuität.

In § 20 EStG. findet die Kontinuität der Bewertung der einzelnen Gegenstände ihren Ausdruck, die man im Gegensatz zur allgemeinen Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität als die „spezielle Bilanzkontinuität" bezeichnet. Daraus läßt sich zunächst die Absicht des Gesetzgebers erkennen, daß das beliebige Hin- und Herschwanken des Steuerpflichtigen zwischen dem Anschaffungs- und Herstellungswert und dem gemeinen Wert unterbunden werden soll. Nach § 20 Abs.1 EStG. hat der Steuerpflichtige die Wahl, entweder bei dem für den Schluß eines Steuerabschnitts angesetzten Wert zu bleiben oder aber er darf, falls der Wert des Gegenstandes niedriger ist, wie der für den Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts angesetzte Anschaffungs- oder Herstellungswert den niedrigeren gemeinen Wert ansetzen. Obwohl damit der Übergang von dem gewählten Anschaffungswert zu dem niedrigeren gemeinen Wert für den Schluß eines Jahres gewährt wird, so ist doch die grundlegende Tendenz des § 20 Abs.1 EStG. die, daß für die einzelnen Gegenstände grundsätzlich die Fortführung der Werte, die einmal für sie gewählt sind, auch für die folgenden Steuerabschnitte beibehalten werden. Darin kommt der Begriff der speziellen Bilanzkontinuität zum Ausdruck. Mirre (1) definiert folgendermaßen: „Spezielle Bilanzkontinuität = Einfluß der Bewertung eines Gegenstandes in der Endbilanz I für die Bewertung desselben Gegenstandes in der Endbilanz II, ausgesprochen in § 20, und zwar nach

---

1) Steuer-Archiv 1931 Nr.2 S.35.

der Rechtsprechung so, daß der unverändert gebliebene Gegenstand in der Endbilanz nicht höher bewertet werden darf als in der Endbilanz I." Gebhardt(1) prägt hierfür die Bezeichnung der „Wertfortführung". § 20 Abs.1 EStG. bildet insofern einen steuerrechtlichen Grenzpfahl, als dieser bei den erforderlichen Voraussetzungen zwar eine Wertherabsetzung zuläßt, eine Erhöhung aber verbietet. Dadurch wird die Berücksichtigung eingetretener Verluste bereits vor ihrer Realisierung erreicht. In diesem Zusammenhang ist die Entscheidung vom 2.12.1930 - I A 147/29 - StW. 1931 Nr.372 von Bedeutung, wonach z.B. Identität einer Forderung nicht gegeben ist, wenn deren Schuldner zwischen zwei Bilanzstichtagen gewechselt hat.

c) Innere Bilanzkontinuität.

Aus den in a) und b) dargelegten Begriffen leitet sich als dritter der Grundsatz der „inneren Bilanzkontinuität" ab. Er umfaßt die Frage der Bilanzierungsmethode. Mirre (2) definiert: „Innere Bilanzkontinuität = Einfluß von Bilanzierungsmethoden der Endbilanz I auf die Endbilanz II dahin, daß von ersteren nicht grundlos abgewichen werden darf". Gebhardt (3) präft hierfür wieder den Ausdruck der „Bewertungsgleichmäßigkeit".

Eine gesetzliche Grundlage wie für die vorstehenden Begriffe in den §§ 13, 20 EStG. gegeben ist, findet sich für den Begriff der inneren Bilanzkontinuität nicht; vielmehr ist er ein Ergebnis der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. Mit der Entscheidung vom 10.2.1932 - VI A 930/31 - RStBl.32 S.532 gibt der Reichsfinanzhof eine recht klare Definition des Begriffs „innere Bilanzkontinuität", als es dort heißt: „Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verlangt eine Stetigkeit in der einmal

---

1) Deutsche Steuerzeitung 1931 Nr.4 S.134/35.
2) Steuer-Archiv 1931 Nr.2 S.35.
3) DStZ.1931 Nr.4 S.134.

gewählten Behandlungsart; ein willkürlicher Übergang von einer zulässigen Bilanzierungsmethode zu einer anderen ebenfalls zulässigen Bilanzierung ist ausgeschlossen". In der Literatur vertritt Gothe (1) die Anschauung, daß der Begriff der inneren Bilanzkontinuität von den abstrakten Bilanzierungsgrundsätzen ausgeht und deren Beibehaltung fordert, wobei unter Beibehaltung die Fortsetzung der einmal eingeschlagenen Bilanzierungsgrundsätze verstanden werden soll. Das Wesen des Grundsatzes der inneren Bilanzkontinuität besteht also darin, daß ein beliebiger Wechsel mit den Methoden und Sätzen der Abschreibungen, sowie der Art der Buchungen unterbunden werden soll. Dabei sind die Anschauungen des I. und VI. Senates keineswegs einheitlich. Während ersterer ziemlich starr an dem Grundsatz der inneren Bilanzkontinuität festhält, läßt der VI. Senat unter bestimmten Voraussetzungen Abweichungen zu.

Anwendungsfälle:

1) RFH.Entsch.vom 3.6.30 - I A 871/29 - (Unzulässigkeit eines Wechsels in der Bemessung des Delkrederekontos).
2) Der teils gegenteiligen Auffassung ist der VI. Senat, der dem Kaufmann eine größere Bewegungsfreiheit einräumt, indem er die Beurteilung der Verhältnisse für die Bemessung des Delkrederekontos dem Standpunkt des ordentlichen Kaufmanns überläßt; so das Urteil vom 21.5.1930 - VI A 767/30 - Mrozek, Kartei § 13 EStG., R. 270/71.
3) Eine in diesem Sinne maßgebende Entscheidung ist 19. August 1931 - VI A 441/30 - RStBl.31 S.908. Darin wird der Wechsel in der Bilanzierungsmethode behandelt. Der Senat kommt zu dem Ergebnis, daß ein willkürliches Hin- und Herschwanken als nicht zu-

---

1) Gothe, „Der Grundsatz der inneren Kontinuität und seine Verankerung in § 13 des EStG." in Steuer-Archiv 1932 Nr.3 S.81.

lässig im Sinne der Bilanzidentität erachtet wird. Streitig ist hier die Höhe der Abschreibung auf Außenstände. Die Beschwerdeführerin wollte für den Schluß des Wirtschaftsjahres 1928 erstmalig eine Pauschalabschreibung von 4 später von 5 v.H. von ihren Außenständen. Die Vorbehörden haben dem entsprochen. Sie haben aber „aus Gründen der Bilanzkontinuität" eine Absetzung gleichen Hundertsatzes auch bei den Debitoren zu Anfang des Jahres nachgeholt und deshalb den Gewinn um RM 1018.- erhöht. Gegen diese nachträgliche Abänderung der Anfangsbilanz richtet sich nun die Rechtsbeschwerde der Steuerpflichtigen. Der Senat stimmt der Rechtsbeschwerde der Steuerpflichtigen bei, als er in seiner Begründung besonders betont: „Der Grundsatz der Bilanzidentität zielt gerade in erster Linie darauf ab, ein Auseinanderfallen vom Vorjahrsendstand und Anfangsstand des nächsten Jahres zu vermeiden, auch wenn die voneinander abweichenden Ansätze beide noch als zulässig im Sinne der steuerlichen Bilanzierungslehre zu bezeichnen wäre. In einem derartigen Falle kommt also eine selbständige Nachprüfung der Anfangsbilanz nur dann in Frage, wenn für das Vorjahr ausnahmsweise überhaupt keine Feststellung des Endbestandes erfolgt ist, so z.B. bei der ersten Veranlagung nach dem neuen Einkommensteuergesetz (vgl. § 104 ff)."

Im Gegensatz hierzu kann z.B. nach der Entscheidung vom 24.2.32 - VI A 876/31 - StW.1932 Nr.434 der Übergang von der Absetzung vom Buchwert zu der gleichmäßigen Absetzung vom Anschaffungspreis nicht verwehrt werden, wenn der Wechsel der Abschreibungsart zunächst nicht willkürlich und fernerhin den Verhältnissen des Unternehmens besser gerecht wird.

Mit der Entscheidung vom 13. November 1930 - VI A 1275/30 - StW.31 Nr.20 wird der in der Praxis angewandte Begriff der „inneren Bilanzkontinuität" erstmals als Wortbegriff in die Rechtsprechung aufgenommen. Der zu beurteilende Streitfall geht um die Bemessung des Delkredere für die Endbilanz zum

30.6.1928. Das Finanzgericht wollte ein Delkredere von 10 % der Debitoren, wie bisher, nicht mehr anerkennen, mit der Begründung, daß der Grundsatz der Kontinuität zwar verlange, das Delkredere bei gleichbleibenden Verhältnissen nach gleichen Sätzen zu bemessen, für den vorliegenden Fall aber die Voraussetzungen hierfür fehlten durch die Tatsache, daß seit 1924 keine Ausfälle zu verzeichnen gewesen sind. Die Vorinstanzen haben demgemäß von den beanspruchten RM 12 000.- bei RM 108 000.- Außenständen und RM 35 000.- laufenden Wechseln nur RM 6 000.- zugelassen. Das Finanzamt wollte also ohne Rücksicht auf die sogenannte Bilanzkontinuität für die Endbilanz 1928 nur die Hälfte des bisher üblichen Satzes zubilligen, mit anderen Worten den Gewinn um RM 6 000.- erhöhen. Diese Auffassung war irrig, insofern als hier zunächst das Gebot der Bilanzkontinuität, unrealisierte Gewinne nicht auszuweisen, entgegensteht. Des weiteren stellt der Senat seinen neuen Begriff der inneren Bilanzkontinuität entgegen, der zwar nicht in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verankert, sondern in entsprechender Anwendung des § 20 EStG. für das Einkommensteuerrecht anzuerkennen sei. Danach dürfe das bei der Veranlagung eines Jahres in bestimmter Höhe zugelassene Delkrederekonto bei der kommenden Veranlagung einfach nicht zu einem niedrigeren Satze angenommen werden. In der Begründung heißt es: „Wenn, wie hier, in der vorjährigen Endbilanz das Delkredere auf 10 v.H. von RM 95 000.- = RM 9 500.- bemessen und mit diesem Betrag bei der Veranlagung berücksichtigt ist, so muß man in entsprechender Anwendung des § 20 EStG.verlangen, daß die Einheit(1)

---

1) Der Senat geht hierbei von dem Gedanken aus, daß man in der Regel den Kundenkreis eines Unternehmens als Einheit ansehen könne, woraus sich die Möglichkeit ergebe, bei den Forderungen gegen diesen Kundenkreis in gewissem Sinne von einer Einheit zu sprechen.

der Außenstände, soweit sie den Betrag von RM 95 000.- nicht übersteigt, wiederum höchstens mit 90 v.H. des Nennwertes eingesetzt wird oder anders ausgedrückt, daß das Delkredere nicht gleichzeitig auf weniger als 10 v.H. und weniger als RM 9 500.- bemessen werden darf; denn dem § 20 des EStG. liegt der Gedanke zugrunde, daß nicht auf Grund höherer Schätzung eines bereits im Vorjahre vorhandenen Gegenstandes ein (unrealisierter) Gewinn errechnet werden darf z.B. Anschaffungspreis RM 10 000.-, Bilanzwert auf Grund Schätzung des gemeinen Wertes RM 8 000.-; bei der nächsten Veranlagung ist eine Bewertung über RM 8 000.- selbst dann unzulässig, wenn die Steuerbehörde überzeugt ist, der Wert sei schon am Ende des Vorjahres höher gewesen. Würde man den Gegenstand mit z.B. RM 10 000.- bewerten, so würde in dem Jahre ein unrealisierter Gewinn von RM 2 000.- ausgewiesen, obwohl man nicht einmal weiß, ob in diesem Jahre überhaupt eine Wertsteigerung eingetreten ist. Ähnlich würde ein unrealisierter Gewinn ausgewiesen, wenn bei RM 95 000.- Außenständen und RM 9 500.- Delkredere im Vorjahre jetzt das Delkredere bei weniger als RM 95 000.- Außenständen auf weniger als 10 v.H. und bei mehr als RM 95 000.- Außenständen auf weniger als RM 9 500.- bemäße". In der Schlußbegründung führt der Senat aus: „Jedenfalls rechtfertigt aber der Umstand, daß seit Jahren kein Ausfall eingetreten ist, eine Abweichung von der inneren Bilanzkontinuität nicht; denn dem Beschwerdeführer ist darin beizutreten, daß das jahrelange Unterbleiben von Ausfällen beim Vorhandensein verhältnismäßig weniger Kunden einen klaren Beweis für die Güte der Außenstände nicht erbringt".

Insofern als der Senat in der Entscheidung vom 13.11.30 die Meinung vertritt, daß die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung einen Grundsatz der inneren Bilanzkontinuität nicht kennen, erhebt sich in der Literatur hiergegen Widerspruch. Gothe (1) ver-

1) Steuer-Archiv 1932 Nr.3 S.80 ff.

tritt in seinen Ausführungen gerade die Ansicht einer Verankerung des Grundsatzes der inneren Bilanzkontinuität in § 13 EStG., während der Reichsfinanzhof seiner Anschauung dahingehend Ausdruck verleiht und betont, daß dieser Grundsatz „nicht im Einkommensteuergesetz ausdrücklich ausgesprochen" sei, vielmehr daß „eine solche Kontinuität als nach dem Begriff des Einkommens und den Grundgedanken des geltenden Einkommensteuerrechts anzunehmen ist". Gothe tritt dieser Argumentierung entgegen und verweist auf die Begründung zu § 13 EStG., woraus eindeutig hervorgeht, daß die Einkommensteuerbilanz „keine Bestands-, sondern nur eine Erfolgsbilanz" ist und es weiter heißt, daß die „tatsächlichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnitts ihren Ausdruck finden sollen". Daraus schließt Gothe und m.E. mit Recht, „daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des § 13 EStG. nur im Rahmen der Gewinnbilanz und der auf diese anzuwendenden Grundsätze in Frage kommen". Der RFH. kommt dieser Auffassung, wie Gothe folgert, selbst entgegen, wenn es in der Begründung heißt: „Eine derartige innere Bilanzkontinuität hat der Kaufmann zweifellos z.B. gegenüber einem stillen Gesellschafter zu beachten. Wenn bei Aufnahme eines stillen Gesellschafters nichts abweichendes vereinbart wird, muß angenommen werden, daß die Beteiligten darüber einig sind, daß die Jahresbilanzen fortan nach denselben Grundsätzen aufzustellen sind wie bisher". Danach ist also, wenn eine Gewinnbilanz vorliegt, der Grundsatz der inneren Kontinuität etwas Selbstverständliches.

Daraus ergibt sich nach Gothe als zwingende Schlußfolgerung, daß der Grundsatz der inneren Kontinuität sich bei Beachtung des Wortlautes der Begründung aus der Formulierung des § 13 EStG. ergibt. Auf die weitere Behandlung dieser Fragen, insbesondere auf das Verhältnis der speziellen und inneren

Kontinuität, ihre Abgrenzung (1) gegeneinander und ihrer praktischen Anwendung verweise ich auf die interessanten Ausführungen von Gothe selbst (2). Letzten Endes ist zu dieser Frage zu sagen, daß sich der I. und VI. Senat selbst garnicht einig sind, ob der Grundsatz der inneren Bilanzkontinuität in § 13 EStG., nämlich den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung seine Grundlage hat oder nicht. Der I. Senat sieht die Verankerung der inneren Bilanzkontinuität in § 13, der VI. Senat dagegen glaubt, sich dieser Meinung nicht anschließen zu können und hegt Zweifel. Beiden Senaten aber ist der Grundsatz der inneren Bilanzkontinuität für die Rechtsprechung maßgebend.

Eine weitere ebenfalls in das Gebiet der inneren

---

1) Gothe (Steuer-Archiv 1932 Nr.5 S.147) sagt hierzu: „Rückblickend kann ich also meine Auffassung dahingehend zusammenfassen, daß nach der gegebenen Sach- und Rechtslage eine Verquickung der Grundsätze der speziellen und der inneren Kontinuität trotz ihrer Verwandtschaft weder rechtlich noch wirtschaftlich zu vertreten ist. Die spezielle Kontinuität, die letzten Endes nur eine konkrete Durchführungsform desselben Grundgedankens darstellt, auf den auch der Grundsatz der inneren Kontinuität beruht, hat durch Bilanzübung und Rechtsgestaltung eine Art der Formulierung und äußeren Durchführung erfahren, die, ihrem Wesen entsprechend, nur für die Anlagewerte zugeschnitten ist. Die Gegenstände des umlaufenden Betriebskapitals lassen sich jedoch infolge ihrer stets wechselnden Gestaltung nicht in ein so konkretes Schema einzwängen, wie es dem Grundsatz der speziellen Kontinuität zugrunde liegt. Hier muß der abstrakte Grundsatz einer materiell fortlaufend gleichartigen Bilanzierung genügen, da nur dieser es erlaubt, dem ewigen Wechsel der Vorgänge gerecht zu werden".

2) vgl. Steuer-Archiv 1932 Nr.4 S.115; Nr.5 S.145.

Bilanzkontinuität reichende Entscheidung ist die vom 19.11.30 - VI A 2012/30 - StW.31 Nr.19. Die Entscheidung nimmt zu der Fehlmeinung Stellung, daß die innere Bilanzkontinuität zu einer möglichst formal gleichmäßigen Entwicklung der Bilanzen zwinge. Streitig ist die Bewertung von Waren, indem der Beschwerdeführer auf dem Bilanzstichtag vom 28.2.26 dieselben mit dem Anschaffungswert abzüglich 20 % Konjunkturverlust bewertet hat. Für die Jahre 1927 und 1928 hat er jeweils an einem Teil seiner Waren, weil sie veraltet waren, eine Abschreibung von 66 2/3 % vorgenommen. Das Finanzamt billigte zwar die Abschreibungen der Jahre 1927/28, beanstandete aber den Ansatz zum 28.2.26 als gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßend und im Interesse einer „kontinuierlichen" Berechnung des Warenkontos. Der Bf. macht hierfür geltend, daß die Ansetzung der Waren 1926 zum Anschaffungspreis abzüglich Konjunkturverlust und 1927 zum geringeren gemeinen Teilwert nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen habe, weil die Waren 1926 noch gangbar, während sie 1927 veraltet gewesen seien. Der Senat führt zu der hier begründeten Rechtsbeschwerde folgendes aus: „Zunächst durfte der Beschwerdeführer, der bis dahin (1926) diesen Teil der Waren nach dem Anschaffungswerte bewertet hatte, 1927 bzw. 1928 auf den gemeinen Teilwert übergehen. Dieser Grundsatz der §§ 19,20 EStG. ist, wie der Senat in der Entsch.v.17.April 1929 - VI A 594/27 - StW.1929 Nr.506 ausgeführt hat, nur insoweit eingeschränkt, als die Bewertung in dem einen oder dem anderen Zeitpunkt den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zuwiderlief; der Beschwerdeführer durfte also insolange die Waren zum Anschaffungswerte (abzüglich des allgemeinen Konjunkturverlustes) in die Bilanz einsetzen, als mit einem Verkauf der Waren mindestens zum Anschaffungspreis - zuzüglich der Verkaufsspesen - am 28. Februar 1926 zu rechnen war, trotz eines etwaigen

niedrigeren gemeinen Wertes (1). Nur wenn ein solcher Verkauf nicht mehr möglich war, mußte der Beschwerdeführer alsbald auf den niedrigeren gemeinen Wert heruntergehen. Gleichgültig ist es, ob durch den zulässigen Wechsel von einem früheren zulässig eingesetzten Anschaffungswert zu einem späteren, ebenfalls zulässigen gemeinen Wert ein Bruch in der gleichmäßigen Entwicklung der Bilanzen eintritt". In der Begründung heißt es weiter: „Der Kaufmann ist nicht genötigt, nur im Interesse einer formal gleichmäßigen Entwicklung der Bilanzen o h n e N o t vorzeitig auf den gemeinen Teilwert oder einen Zwischenwert zu gehen, nur weil die Möglichkeit besteht, daß er einmal rasch auf einen schon gegenüber dem bisherigen berichtigten Anschaffungswert sehr viel geringeren Teilwert heruntergehen muß"(2).

4) Zusammenfassung.

Zusammenfassend kann man sagen, daß das Prinzip der Kontinuität auch in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes streng gewahrt wird und speziell nur auf dem Gebiete der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung Zweifelsfragen auftauchen bzw. eine Durchbrechung der Kontinuität, allerdings unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist. Das hat seine Ursache darin, weil die garnicht seltene Frage der Änderung oder Berichtigung fast automatisch auch eine Frage der Kontinuität wird, unbedingt aber jedesmal dann, wenn es sich um die Anfangsbilanz handelt; denn in diesem Falle ist der Grundsatz der Kontinuität in der Bilanz bereits praktisch und mit gesetzlicher Wirkung in Erscheinung getreten (3).

---

1) vgl.RFH.Entsch.v.30.Mai 1933 - VI A 1657/32 - RStBl.33 S.1012.
2) vgl.die denselben Standpunkt vertretende Entsch. v.30.Mai 1933 - VI A 1657/32 - RStBl.33 S.1012.
3) Ein Ausnahmefall stellt die Neuveranlagung nach § 212 AO.a.F.dar,da hier der Fall neu aufgerollt wird.

Andererseits gilt der Grundsatz der Kontinuität unbeschränkt, wie z.B. das Urteil vom 13.11.1930 - VI A 1275/30 - unzweideutig beweist und aus der Begründung hervorgeht „Jedenfalls rechtfertigt aber der Umstand, daß seit Jahren kein Ausfall eingetreten ist, eine Abweichung von der inneren Kontinuität nicht....."

Vom rein wirtschaftlichen Standpunkt möchte man diese Anschauung des Senates zurückweisen, weil es in der Wirtschaft keinen Stillstand gibt, und ein mehr oder weniger hoher Delkredereansatz bisweilen vollkommen am Platze wäre. Auf der anderen Seite entwickelt der Reichsfinanzhof wieder eine freiere Auffassung der Kontinuität in der Entscheidung vom 19.11.1930 - VI A 2012/30, wonach der Kaufmann nicht gezwungen werden kann, „nur im Interesse einer formal gleichmäßigen Entwicklung der Bilanzen o h n e N o t vorzeitig auf den gemeinen Teilwert oder einen Zwischenwert zu gehen....."

Dieser Fall, dem Gebiete der Bewertung des Betriebsvermögens (Waren) entstammend, ist schließlich bei weitem nicht so leicht bedingungslos unter das Kontinuitätsprinzip zu bringen, als z.B. das Anlagevermögen mit seinem viel konstanteren Ablauf der Werte, weil die Gegenstände des Betriebsvermögens dauernden Schwankungen unterworfen sind. Weiterhin stellt aber gerade die Bilanzidentität durch die besondere Herausstellung des Prinzipes der Zweischneidigkeit der Bilanz ein treffliches selbsttätiges Korrekturmittel der eventuellen Härten der Kontinuität dar, indem für den Steuerpflichtigen der Vorteil des einen Jahres zum Nachteil des darauffolgenden Jahres wird (1).

Letzten Endes ist die strenge Durchführung bzw. die Ausgleichung mit Hilfe des Grundsatzes der Zweischneidigkeit vollkommen gerechtfertigt und zwar

---

1) vgl. Urteil v. 23. März 1933 - VI A 349/32 - RStBl. 1933 S.196.

zunächst im Hinblick auf die Willkür einzelner Steuerpflichtiger, andererseits aber hauptsächlich der daraus entspringenden Folge unbedingt gerechter Besteuerung Aller.

VII. Das Abschreibungsproblem.

1) Begriff und Bedeutung.

Abschreibungen bringen betriebswirtschaftlich (1) betrachtet „Wertverzehr" zur Verrechnung; oder Abschreibung im Sinne der Betriebswirtschaftslehre (2) ist ein Mittel der Aufwandserfassung; dabei soll der in einer Wirtschaftsperiode auftretende Aufwand auch voll und ganz dieser Periode belastet werden. Ich für meinen Teil bin der Anschauung, daß solche Definitionen auch das „Warum" und „zu welchem Zweck" beantworten müssen und sage: Abschreibungen sind von betriebswirtschaftlichem Standpunkt aus betrachtet eine Folge des Wertverzehrs einer Unternehmung, die zum Zwecke der Werterhaltung einer Unternehmung vorgenommen werden. Diese nur wenigen, aus der bestehenden umfangreichen betriebswirtschaftlichen Literatur zu dieser Frage herangezogenen Definitionen genügen schon zu der Erkenntnis, welch große Bedeutung der Abschreibungsfrage speziell für das Gebiet der Gewinnermittlung zukommt; denn das Steuerergebnis ist von der Abschreibungsbemessung wesentlich abhängig. Gerade daraus erklärt sich auch das eingehende Interesse, das sowohl in der Betriebswirtschaft als auch ganz besonders im Steuerrecht dieser Frage gewidmet wird, weil der Steuerfiskus den in einem Steuerab-

---

1) Nicklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 1926 I.Bd. Sp.52-78.
2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, VI. Aufl..

schnitt tatsächlich erwirtschaftete Betriebsgewinn restlos erfassen will, die Abschreibung aber oft geeignet ist, dieses Bestreben nicht so restlos zu verwirklichen. In der Praxis wirkt sich dies oft in der Form aus, daß z.B. Unternehmungen, die gut verdienen und hohe Gewinne errechnen im Verhältnis zu diesen gerade zu kleine Steuerbeträge entrichten. Die Ursache dieser scheinbaren Unlogik liegt allein in den Händen der Unternehmungsleitung, deren Geschicklichkeit gerade darin liegt, mit Hilfe der Abschreibungen in Form von Überabschreibungen, die geschäftlichen Erfolge zu verdecken, mit anderen Worten, den Gewinn nicht in der wahren, sondern in der gewünschten Höhe erscheinen zu lassen. Durch diese Abschreibungspolitik entstehen die stillen Reserven, deren Schaffung das Bestreben jeder Erwerbswirtschaft ist.

In ganz besonderem Maße zwang die Wirtschaftslage früherer Jahre die Abschreibungen höher wie bisher zu bemessen, um die Betriebe auf die Dauer gesund und rentabel zu erhalten, deren Ursache wohl in der Rationalisierung als auch in dem gesteigerten technischen Fortschritt lag (1). Für die heutigen Wirtschaftsverhältnisse kann man allerdings die Einschränkung machen, daß diese Abschreibungspolitik zu einem nicht unerheblichen Teil garnicht mehr möglich ist, weil die erforderlichen Gewinne hierzu fehlen. Ja es kommt heute, anläßlich von Buch-und Betriebsprüfungen, oft genug vor, daß der oder die Steuerpflichtige den Hinweis erhält, zu wenig Abschreibungen vorgenommen zu haben. Infolge dieser Tatsache ist der noch vor ganz wenigen Jahren tobende Kampf um die Höhe der Abschreibungssätze wesentlich gemildert worden. Dessen ungeachtet nehmen aber die Abschreibungen eine außerordentlich wichtige Funktion bei der Aufstellung sowohl der Handels-

---

1) vgl. Stamm, „Abschreibungen auf Anlagewerte", Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen 1928 Heft 5 S.211.

als auch der Steuerbilanz ein, zumal die heutige Wirtschaftsdepression nur von vorübergehender Dauer sein dürfte, und die daraus zwangsläufige Konsolidierung des Kampfes ebenfalls zeitlich beschränkt ist.

2) Der steuerrechtliche Abschreibungsbegriff.

Haben wir es sowohl in der Betriebswirtschaft als auch im Handelsrecht (§§ 40, 261 HGB.) mit dem einheitlich geltenden Begriff der Abschreibung zu tun, worunter jede Wertminderung an Anlagewerten verstanden wird, so findet sich dieser Begriff weder im Einkommen- noch Körperschaftssteuerrecht (1). Vielmehr nimmt der Steuergesetzgeber eine mehrfache Unterscheidung vor; und zwar wird im Einkommensteuergesetz unterschieden zwischen

a) Absetzungen wegen Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 16 Abs.2-4 EStG.) und

b) Abschreibungen wegen Entwertung (§§ 19, 20 EStG.)

ad a. Das Anwendungsgebiet der Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung wird nach § 16 EStG. scharf begrenzt. Das Gesetz zählt für erstere die wichtigsten Anlagegegenstände auf und sagt in Absatz 3: „Die Absetzungen für Abnutzung sind nur zulässig für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen." Für letztere heißt es in Absatz 4: „bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen und anderen einen Verbrauch der Substanz bedingenden Betrieben sind Absetzungen für Substanzverringerungen zulässig". Für beide Absetzungsgebiete gibt der Gesetzgeber in § 16 Abs.2 und 3 EStG. eine gemeinsame Grundlage über die Art der Durchführung von Absetzungen und bestimmt: „Die Absetzungen bemessen sich nach der gemeingewöhnli-

---

1) vgl. Weisensee, „Über Abschreibungen", DStZ.1933 Nr.1 S.29 ff.

chen Nutzungsdauer des Gegenstandes. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises. Die Absetzungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis (§ 19 Abs.2) vorgenommen werden und sind nach Hundertsätzen zu bemessen".

Für den Gesetzgeber sind also Absetzungen nur bei tatsächlicher Abnutzung möglich unter Berücksichtigung der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer. Was unter gemeingewöhnlicher Nutzungsdauer zu verstehen ist, definiert Kennerknecht (1) dahingehend, daß er darunter den Zeitwert versteht, „bis zu dessen Ende ein Gegenstand der in Betracht kommenden Art und Beschaffenheit unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen und unter der Voraussetzung seiner dauernden Benutzung zur Erzielung von Einkünften unbrauchbar wird". Auch der Reichsfinanzhof drückt sich in diesem Sinne aus, indem er in seiner Begründung zu dem Urteil vom 4.12.28 - I A 408/27 - RStBl. 1929 S.79 sagt: „Nach § 16 Abs.3 EStG.1925 bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung an Betriebsanlagen nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes. Hierunter ist der Zeitraum von der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes bis zu dem Zeitpunkt zu verstehen, in dem der Gegenstand bei gewöhnlicher Benutzung für seinen bestimmungsmäßigen Verwendungszweck unbrauchbar wird (Strutz, Einkommensteuergesetz 1925, S.949; § 16 Anm. 41)".

Zugelassen ist also bei Anlagegegenständen nur eine Abschreibung wegen mechanischer Abnutzung, die sich bei Bergbauunternehmungen und Steinbrüchen auf den Substanzverzehr stützen. Eine ganz besondere Schwierigkeit entsteht hier bei letzterem, weil kein gleichmäßiger Verbrauch stattfindet. In diesem Falle hilft man sich insofern, daß man den Verbrauch des Wirtschaftsjahres in Beziehung zu der bei Beginn

---

1) Kennerknecht, Komm.z.KStG.v.10.8.25 S.204.

des Betriebes mutmaßlich vorhandenen Gesamtmenge setzt und die Absetzungen hiernach bestimmt.

ad b. Der allgemein üblich gewordene Ausdruck „Abschreibungen wegen Entwertung" dient dazu, den nicht durch Abnutzung oder Substanzverringerung, sondern durch irgendwelche andere außergewöhnliche Umstände (fallende Konjunktur, neue Erfindungen usw.) erfolgten Wertrückgang zu verrechnen. Hierzu heißt es in dem Urteil des RFH. vom 14.12.26 - VI A 575/26 - RStBl.27 S.85: „Bei Bestimmung des gemeinen Wertes im Sinne des § 19 Abs.1 Satz 2 EStG. kann von den Wiederbeschaffungskosten ausgegangen werden; die schlechte Geschäftslage und der Umstand, daß der Gegenstand nicht voll ausgenutzt werden kann, kommen als wertmindernd in Betracht". Der Steuerpflichtige darf dies also nicht auf dem Wege der regulären Absetzungen vornehmen, sondern muß dies durch den Übergang auf den gemeinen Wert unter Angabe von Gründen zum Ausdruck bringen (1). Diese Abschreibung wegen Entwertung oder auch Wertminderung genannt, hat in den §§ 19, 20 EStG. ihre gesetzliche Grundlage.

Eindeutig wird diese Art der Berücksichtigung von Wertminderungen bei technischen Überholungen oder wirtschaftlichen Konjunkturänderungen noch in der Entscheidung vom 24.5.27 - I A 59/27 - StW. VI Nr.688 gefordert. Dem Rechtsstreit liegt folgender Tatbestand zugrunde: Bei einem im Januar 1925 für RM 15 000.- angeschafften Personenkraftwagen wurden zum 31.12.25 50 % auf den Anschaffungspreis abgeschrieben mit der Begründung, der Wagen sei durch die besondere Art ihres Geschäftsbetriebes außerordentlich beansprucht. Die Steuerbehörden ließen nur eine 20 %ige Absetzung wegen Abnutzung zu. Da man sich nicht klar werden konnte, welche Bewertungsart der Steuerpflichtige eigentlich wählen wollte, nahm der Senat zu der Abschreibungsfrage Stellung und führte aus: „Da sich die Absetzungen

---

1) vgl. DStZ. 1929 Nr.4 S.166.

für Abnutzung gemäß § 16 Abs.3 EStG. in der Regel nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes bemessen, kann als Abnutzung im Sinne des Gesetzes - vgl. auch RFH.19, 86 - nur die technische oder mechanische Abnutzung berücksichtigt werden, d.h. der tatsächliche, im Laufe der Zeit durch die bestimmungsmäßige Verwendung oder durch natürliche Einflüsse eintretende Verschleiß, der den zu bewertenden Gegenstand allmählich vernichtet und unbrauchbar macht. Der sogenannten wirtschaftlichen Abnutzung dagegen, d.h. der unabhängig von dem Substanzverbrauch des Gegenstandes, z.B. durch neue Erfindungen, Änderung der Absatzmöglichkeit und Konjunkturverhältnisse eintretenden Wertänderungen kann bei der durch § 19 Abs.2 EStG. zugelassenen Bewertungsart keine Rechnung getragen werden". Und weiter heißt es: „Will ein Steuerpflichtiger auch die wirtschaftliche Abnutzung zur Geltung bringen, so ist das nur durch Einsetzung des gemeinen Wertes möglich." Die Auffassung des I.Senates geht demnach dahin, neben der technischen oder mechanischen Abnutzung eine wirtschaftliche Abnutzung nicht in den Bereich der Möglichkeit zu ziehen, sondern verweist für Fälle dieser Art lediglich auf den gemeinen Wert gemäß den §§ 19 Abs.1 und 20 Abs.1 EStG. in dem Sinne einer Entwertung.

Auch das bereits angeführte Urteil vom 4.12.28 - I A 408/27 - kennt die Berücksichtigung einer Wertminderung nur durch Heruntergehen auf den gemeinen Wert. Ja, sogar dann, wenn die wirtschaftliche Abnutzung wegen technischer Überholung gegeben ist, es sich aber auf Grund von Erfahrung zeigt, daß solche Gegenstände noch nutzbringend in dem Betriebe verwendet werden können. In der Begründung zu dem vorgenannten Urteil heißt es hierzu: „Wenn ein Unternehmen durch die Entwicklung der Verhältnisse in seinen baulichen oder sonstigen Einrichtungen vor deren völligem Verschleisse veraltet und dadurch an Wert verliert, so handelt es sich nicht dabei um einen allmählichen Substanzverbrauch,

dem durch die Absetzung für Abnutzung Rechnung getragen werden soll, sondern um eine die Substanz des Gegenstandes unberührt lassende Wertminderung. Eine solche Wertminderung können die Steuerpflichtigen gegebenenfalls dadurch berücksichtigen, daß sie nach §§ 19, 20 EStG. in ihren Bilanzen den infolge der Entwertung herabgesetzten niederen gemeinen Wert einsetzen (Evers, Körperschaftssteuergesetz 1925, S.609 Anm.16 zu § 16 EStG.; Strutz, a.a.O. § 16 Anm.32, insbesondere S.940). Damit ist die Möglichkeit gegeben, den Ansprüchen, die die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Bewertung ihrer Betriebsanlagen billigerweise stellen können, gerecht zu werden".

Werden die technischen Abschreibungen z.B. nach einem gewissen Abschreibungsplan durchgeführt und soll während des Laufes eines solchen Planes auf einen niedrigeren gemeinen Wert heruntergegangen werden, der unter dem Anschaffungspreis minus Summe der technischen Abschreibungen liegt, so kann dies geschehen. In einem solchen Falle kann für spätere Abschnitte entweder angenommen werden, daß ein neues Abschreibungsobjekt gegeben ist, oder aber, daß die technische Abschreibung gehemmt ist bis zu dem Augenblick, in welchem die Abschreibung nach dem Abschreibungsplan zu dem gleichen Restwert führt, wie das Herunterschreiben auf den niedrigeren gemeinen Wert.

Dabei ist der gemeine Wert des Gegenstandes nicht für sich betrachtet zu ermitteln, also losgelöst von dem Betriebe als Einzelveräußerungspreis, sondern der gemeine Wert ist als Teilwert festzustellen, den der Gegenstand als Teil des Betriebes im Ganzen bildet. In dem Urteil vom 29.7.27 - I A 264/27 - RStBl.27 S.222 heißt es hierzu: „Bei Ermittlung des gemeinen Wertes eines Anlagegegenstandes ist die Minderung des Einzelverkaufswerts nicht zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäß

regelmäßig in dem Augenblick einzutreten pflegt, in dem ein Gegenstand aus dem Handel ausscheidet und vom Verbraucher in Benutzung genommen wird, und die damit in Zusammenhang steht, daß der Verbraucher, wenn er den Gegenstand, selbst nach ganz kurzer Benutzung, wieder veräußern will, meist den dafür angelegten Preis nicht wieder erzielt. Vielmehr ist im allgemeinen derjenige Preis zugrunde zu legen, der bei einer Veräußerung des Unternehmens im Ganzen für die Einzelgegenstände in Rechnung zu stellen wäre, und zwar bei der Veräußerung an einen Erwerber, der den Betrieb fortführen will".

Dieser so ermittelte gemeine Wert (Teilwert) stellt den von einer Wertminderung (Konjunktur-, Mode-Absatzverhältnisse oder Erfindungen) bereinigten Wert eines Gegenstandes dar, der im Jahre des Eintritts einer Wertminderung vorgenommen wird. Die hierfür zulässigen Absetzungen wegen Abnutzung desselben Jahres sind bereits in dem Teilwert enthalten, d.h. sie dürfen neben demselben nicht noch gesondert vorgenommen werden.

3) Die wirtschaftliche Abnutzung.

Der ablehnende Standpunkt des Reichsfinanzhofes in der Frage der wirtschaftlichen Abnutzung und der Zulässigkeit, den wirtschaftlichen Einwirkungen nur durch Heruntergehen auf den gemeinen Wert Rechnung zu tragen, hat in der Praxis zu Schwierigkeiten geführt.

Zunächst tauchte die Frage auf, ob es zulässig ist, Absetzungen wegen Abnutzung von dem gemeinen Wert zu machen, der anstelle des Anschaffungs- oder Herstellungspreises als Buchwert angesetzt ist. Becker (1), der hierzu eingehend Stellung genommen hat, kommt zu folgender Erkenntnis: „Wenn man aber einen Anschaffungs- oder Herstellungspreis anerkennt, der sich aus dem den gemeinen Wert wieder-

---

1) vgl. Becker, StW.1926 S.684.

gebenden Buchwert und Aufwendungen für die Instandsetzung oder Verbesserung des Gegenstandes zusammensetzt und Absetzungen für Abnutzung von diesem Werte zuläßt, so müßte man folgerichtig auch Absetzungen für Abnutzung von dem anstelle des Anschaffungs- oder Herstellungspreises eingesetzten niedrigeren gemeinen Wert zulassen". Er gründet seine Folgerung auf der Tatsache, daß z.B. bei Wiederinstandsetzungen oder Verbesserungen von Gegenständen, die mit dem gemeinen Wert zu Buch stehen, der Anschaffungs- oder Herstellungspreis des neuerstandenen Gegenstandes im Sinne des § 19 Abs.1 EStG. aus dem Buchwert (gemeinen Wert) und den Wiederinstandsetzungs- oder Verbesserungskosten besteht. Des weiteren geriet der Kaufmann durch den Übergang zum gemeinen Wert mit der Bemessung seiner Abschreibungen in Schwierigkeiten, da ihm seine bisherige Basis dafür fehlte. Heute kann man sagen, daß sich die Becker'sche Auffassung durchgesetzt hat, und es ebenso erlaubt ist wie vom Anschaffungs- oder Herstellungswert so auch vom gemeinen Wert Absetzungen vorzunehmen (1).

1.) vgl.Becker,Komm.z.EStG.1925 S.580; die rechtmäßige Bestätigung erfolgte erst mit dem Urteil vom 7.3.30-I Aa 379/29-RStBl.30 S.316. Der I.Senat schließt sich hier der bereits dargelegten Meinung des VI.Senates in dieser Frage an und erklärt: „Die Absetzungen können in dem Falle, wo der Steuerpflichtige am Ende eines Wirtschaftsjahres anstelle des Anschaffungs- oder Herstellungspreises auf den gemeinen Wert übergegangen ist, in den nachfolgenden Jahren auch vom gemeinen Wert gemacht werden. Das hat der VI.Senat in dem Urteil vom 17.10.1929-VI A 944/29 -RStBl.29 S.644 Nr.34 ausgesprochen, und der erkennende Senat vertritt die gleiche Auffassung. Wie in dem Urteil ausgeführt wird, ist es wirtschaftlich nicht anders, als ob der Steuerpflichtige den „Gegenstand" zum angesetzten Preise weggegeben und wieder erworben habe".

Diese Frage trat aber fast ganz in den Hintergrund, als der Reichsfinanzhof mit der grundlegenden Entscheidung vom 12.Dezember 1928 - VI A 274/28 - RStBl.29 S.87 herauskam und die Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung zuließ. Der Kaufmann konnte damit der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung folgen und voll und ganz Rechnung tragen (1). Bei der vorgenannten Entscheidung geht der Rechtsstreit um die Absetzungen von Maschinen, die der Beschwerdeführer neben anderen mit dem besonderen Hinweis auf die wirtschaftliche Abnutzung in erhöhtem Maße vornehmen will. Das Finanzgericht lehnte die Argumentation ab im Hinblick auf § 16 EStG., wonach nur eine technische Abnutzung in Frage komme.

Der VI. Senat tritt dieser Auffassung entgegen und macht zu dieser Frage folgende grundlegende Ausführungen: „Unter technischer Abnutzung hat man den natürlichen Verschleiß zu verstehen. Sie bestimmt sich also z.B. bei Maschinen nach der Lebensdauer, die eine Maschine im Betriebe hat. Dabei wird zur Bemessung des Abnutzungssatzes zunächst in der Regel von der üblichen Lebensdauer auszugehen sein, der Satz kann sich aber für einen bestimmten Betrieb nach oben oder unten verschieben, wenn festgestellt wird, daß die betreffende Maschine in einem gegenüber den üblichen Verhältnissen stärkeren oder geringeren Grade beansprucht wird. Die im Weg

---

1) Ebenso RFH.Entsch.v.10.4.29-VI A 436/29-StW.192 Nr.511, worin die Meinung vertreten wird, daß der Nutzungszeitraum kürzer sein könne, wenn wegen zu erwartender technischer Fortschritte damit zu rechnen sei, daß neue leistungsfähigere Maschinen, die eine wesentliche Verbilligung der Produktion ermöglichen, aufkämen, und der Unternehmer, um konkurrenzfähig zu bleiben, genötigt sei, wegen solcher Entwicklung der Technik die vorhandenen älteren Maschinen durch neuzeitlichere Maschinen vorzeitig zu ersetzen.

der Schätzung unter Benutzung von Erfahrungssätzen zu ermittelnde Lebensdauer kann naturgemäß nur einen bestimmten Zeitraum umfassen, obwohl klar ist, daß eine Maschine nicht nach Ablauf dieses Zeitraums von einem auf den anderen Tag plötzlich ihre Verwendungsfähigkeiten infolge technischer Abnutzung völlig verliert. Es wird vielmehr im natürlichen Verlaufe der Dinge so sein, daß der Betriebsinhaber sich eines Tages entschließt, die Maschine außer Verwendung zu stellen, weil er sich sagt, daß die Leistungen der Maschine so zurückgegangen sind oder der weitere Unterhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand so groß ist, daß aus Gründen der Rentabilität des Betriebes die Außerbetriebsetzung und die Beschaffung eines Ersatzes für den Betrieb vorteilhafter ist. Hier spielen also neben der Frage des technischen Verschleisses schon wirtschaftliche Erwägungen hinein und zeigen, daß auch bei der Bemessung der Lebensdauer im technischen Sinne das wirtschaftliche Moment der voraussichtlichen Verwendungs- oder Nutzungsdauer garnicht ganz ausgeschaltet werden kann". Weiter heißt es dann: „Nun gibt es aber weitere Fälle, in denen eine Maschine noch einwandfrei arbeitet, ihre Weiterverwendung aber deshalb für den Betrieb unwirtschaftlich erscheint, weil z.B. der durch die Mode unterworfene Gegenstand keine gängige Ware mehr darstellt, oder weil infolge neuer Erfindungen mit anderen Maschinen ein hochwertigeres Erzeugnis hergestellt werden kann, das von den Abnehmern bevorzugt wird, oder aber auch, weil neuere Maschinen dasselbe Produkt mit einem erheblich geringeren Aufwand herstellen. In diesen Fällen treten bei der Entschließung über die Weiterverwendung einer Maschine die wirtschaftlichen Erwägungen gegenüber dem Gesichtspunkt der technischen Brauchbarkeit in den Vordergrund".

Diesen hier mehr begründenden Worten in bezug auf den eigentlichen Zusammenhang zwischen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung stellt der Senat die Möglichkeit gesetzlicher Begründung noch

hinzu und spricht sich grundsätzlich für die Anerkennung der wirtschaftlichen Abnutzung aus (1), indem er ausführt: „Auch das Gesetz stellt jedenfalls nach seinem Wortlaut nicht auf die technische Abnutzung ab. Im Gegenteil, die Bestimmung des § 16 Abs.2 EStG., daß bei Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, die für ihre Anschaffung oder Herstellung aufgewendeten Beträge entsprechend der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf die einzelnen Steuerabschnitte zu verteilen seien, spricht ihrem Wortlaut nach (Vermeidung des Ausdrucks „Lebensdauer") für die Zulässigkeit der nach der wirtschaftlichen Abnutzung bemessenen Absetzungen. Es kommt hier die dem Kaufmann geläufige Auffassung, bei der Ermittlung des Gewinns für einen bestimmten Zeitraum den anteiligen Ertrag und den anteiligen Aufwand der Gewinnermittlungsperiode zu berücksichtigen, zum Ausdruck. Dem Aufwandsverteilungsgedanken entspricht es aber, bei den Absetzungen auch die wirtschaftliche Abnutzung zu berücksichtigen. Maßgebend für die Verteilung des Aufwandes kann hiernach nicht die durch den technischen Verschleiß begrenzte Lebensdauer sein, sondern nur der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gegenstand unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelbetriebs voraussichtlich in diesem Betriebe nutzbringend verwendet werden kann".

Damit ist ein langersehnter Wunsch der Wirtschaft in Erfüllung gegangen und hat den in der Praxis oft auftretenden Schwierigkeiten ein Ende bereitet. Denn selbst in dem Falle technischer Abnutzung kommt es häufig vor, daß bei der Bemessung der Nutzungsdauer von Gegenständen die wirtschaftliche Abnutzung die bedeutendere Rolle spielt. So

---

1) vgl. ebenso die bereits zu dieser Frage ergangene grundlegende Entscheidung v.10.Oktober 1928 - StW. 1929 Nr.12.

darf die Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung überall da vorgenommen werden, wo die wirtschaftliche Lebensdauer eines Gegenstandes kürzer ist als die technische Lebensdauer (1). Beispielsweise kann ein Pächter, der auf dem gepachteten Boden ein Gebäude errichtet, und der nach dem Pachtvertrage verpflichtet ist, bei Ablauf der Pacht das Gebäude dem Verkäufer unentgeltlich zu überlassen, die Absetzungen für Abnutzung des Gebäudes nach der Dauer des Pachtsvertrages bemessen. Ebenso tritt die wirtschaftliche Abnutzung im Patentrecht der sonst regulären Nutzungsdauer von 18 Jahren (2) in den Vordergrund, infolge neuer Erfindungen, wodurch gerade diese oder jene Erfindung trotz ihres Patentschutzes ihren Wert verliert (3), da sie überholt und damit veraltet ist.

Ein weiteres Beispiel ist mit der Anschaffung von Spezialmaschinen gegeben, deren technische Nutzungsdauer zwar 10 Jahre, ihre wirtschaftliche Nutzungsdauer infolge Konjunkturänderungen vielleicht aber nur 3 -5 Jahre ist. Da die Maschine dadurch wertlos wird, muß die Maschine in dem wahrscheinlichen wirtschaftlichen Nutzungszeitraum abgeschrieben werden. Speziell an dem Beispiel von Maschinen ist der Unterschied zwischen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung klar zu erkennen. Während die technische Abnutzung eine Abnutzung wegen Ver-

---

1) So heißt es in der am 6.Mai 1931-VI A 962/31 - RStBl.1931 S.810 ergangenen Entscheidung: „Ist die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Gegenstandes kürzer als seine technische Lebensdauer, so ist steuerlich die erstere maßgebend, nicht etwa der Durchschnitt aus den beiden Zeiträumen".
2) Bei den noch in der Entwicklung begriffenen Erfindungen wird der Patentschutz auf eine kürzere Zeit bemessen, z.B. Rundfunk.
3) vgl. RFH. Entsch.v.7.Juli 1927 - VI A 217/27 - StW. 27 Nr. 404.

schleiß darstellt, geht die wirtschaftliche Abnutzung von der Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Verwendungsfähigkeit in einem Betriebe aus. Macht ein Steuerpflichtiger geltend, daß die voraussichtliche Gebrauchsdauer eines Betriebsgegenstandes kürzer sei als dessen Lebensdauer in technischem Sinne, so kann dem nur Rechnung getragen werden, wenn mit einiger Sicherheit Gewähr dafür geboten ist, daß die tatsächliche Gebrauchsdauer im Betriebe kürzer sein wird als die Lebensdauer.

Praktisches Beispiel:

a) Lebensdauerrechnung
Maschine: Anschaffungspreis RM 15 000.-.
5 Jahre Lebensdauer.
20 % Absetzung wegen Abnutzung vom Anschaffungspreis.

RM	15 000.-
"	3 000.-
RM	12 000.-
usw.	
RM	3 000.-
"	3 000.-
RM	0.-

b) Betriebseignungsrechnung.
Maschine: Anschaffungspreis RM 15 000.-
3 Jahre Eignungsdauer.
33 1/3 % Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung.

RM	15 000.-
"	5 000.-
RM	10 000.-
usw.	
RM	5 000.-
"	5 000.-
RM	0.-

Unter der Annahme, daß ein Restwert nicht vorliegt.

Ganz ähnliche Fälle lassen sich bei Bergwerken, erstklassigen Hotels, Ziegeleien usw. leicht konstruieren und nachweisen. Natürlich muß der Steuerpflichtige glaubhaft dartun, daß die Gebrauchsdauer eines Gegenstandes in seinem Betriebe einen kürzeren Zeitraum umfassen wird als der Lebensdauer entspricht. Der in diesem Sinne umgekehrte Fall tritt ein, wenn für die in Betrieb gestellten Gegenstände Erfahrungen vorliegen, daß sie trotz ihrer wirtschaftlichen Abnutzung noch nutzbringend in dem Betriebe verwendet werden können.

War damit neben der technischen Abnutzung endlich auch der so oft geforderten wirtschaftlichen Abnutzung Rechnung getragen, so kam es in der Literatur zu größeren Auseinandersetzungen über die Frage, was unter wirtschaftlicher Abnutzung zu verstehen sei und vor allem, wie sie zutreffend für die in Frage kommenden Gegenstände festgestellt werden könne. Der Reichsfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 12.12.28 - VI A 274/28 - allgemein die wirtschaftliche Abnutzung anerkannt und ihre Geltendmachung in der Begründung zu seinem Urteil wie folgt bestimmt: „Der Betriebsinhaber muß dann mindestens nähere Anhaltspunkte dafür geben, daß der Gegenstand nach Ablauf dieses Zeitraums auch tatsächlich im Betriebe keine weitere Verwendung mehr finden wird, wobei den besten Anhaltspunkt die bisherige tatsächliche Geschäftsgebarung bieten wird".

Eine Beendigung dieser Streitfrage und wertvolle Ergänzung zu dem vorstehend ergangenen Urteil liegt in der getroffenen Entscheidung vom 16.April 1930 - VI A 339/30 - StW. 30 Nr.601. Hierin wird zunächst an dem Urteil vom 12.12.28 festgehalten, dem vernünftig wirtschaftenden Kaufmann die Entscheidung in der Frage wirtschaftlicher Abnutzung überlassen und ihr Grundsatz noch klarer herausgestellt. Der Senat führt zunächst folgendes aus: „Der Senat hält daran fest, daß neben dem technischen Verschleiß auch die wirtschaftliche Abnutzung

(Nutzungsdauer) bei Bemessung der Absetzung nach § 16 des EStG. berücksichtigt werden darf, und daß der bei Vornahme richtiger Abschreibung sich ergebende Wert von Maschinen und dergleichen sich regelmäßig, von besonderen Umständen abgesehen, mit dem Teilwert decken wird. Maßgebend für die Höhe der richtigen Absetzung ist dabei die Erwartung, die ein sorgfältiger Kaufmann bei Aufstellung seiner Bilanz in Rechnung ziehen kann und muß. Die Bilanzen der Kaufleute sind Erfolgsbilanzen; sie richten sich, soweit wie bei der Bemessung von Abschreibungen eine Vorausschau in die Zukunft in Betracht kommt, danach, wie lange voraussichtlich die zu beurteilenden Gegenstände mit Nutzen und Erfolg verwendet werden können. Die Möglichkeit der Absetzung nach § 16 des EStG. beruht darauf, daß Aufwendungen auf Gegenstände des Betriebs aktiviert werden müssen, wenn von ihnen ein wirtschaftlicher Nutzen über das Aufwendungsjahr hinaus zu erwarten ist. Die Frage, ob und auf wie lange die Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Nutzens in Aussicht zu nehmen ist, auf welchen Zeitraum daher die Aufwendungen zu verteilen sind, richtet sich nach den Erwägungen, die ein vorsichtig überlegender und ein vernünftig wirtschaftender Kaufmann in diesen Fällen anstellen wird".

Daß der Steuerpflichtige keinerlei Nachweis darüber zu führen hat, daß die Maschine nach Ablauf der mutmaßlichen Nutzungsdauer im Betriebe auch nicht mehr verwendet wird (in gewissem Gegensatz zu der Entscheidung vom 12.12.28) geht aus der nun folgenden Begründung klar hervor: „Wer eine Maschine anschafft, tut dies deshalb, weil er sich aus der Verwendung der Maschine im Betriebe einen wirtschaftlichen Nutzen verspricht. Er wird sich daher die Frage vorlegen: „Wie lange wird mir diese Maschine einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen?" Die Antwort auf diese Frage ist nicht die gleiche, wie die Antwort auf die Frage: „Wie lange wird die Maschine überhaupt in meinem Betriebe laufen?" und

noch weniger hat sie mit der Frage zu tun, wie lange die Maschine später im tatsächlichen Ergebnis verwendet worden ist. Solange man nicht sagen kann, daß der Kaufmann im Einzelfall gegen die Regeln sorgfältiger Prüfung und ordnungsmäßiger Wirtschaft bei seiner Schätzung der Nutzungsdauer verstoßen hat, wird man dieser Schätzung folgen müssen".

Die in den Entscheidungen vom 16.4.1930 - VI A 339/30 - StW.1930 Nr.601 und 17.12.1930 - VI A 1119/30 - RStBl.31 S.198 vertretenen Grundsätze der wirtschaftlichen Abnutzung werden erneut in dem Urteil vom 4.2.1931 - VI A 161/31 - RStBl.31 S.458 Nr.519 bestätigt, als es dort heißt: „Der Senat hält an den in der Entscheidung vom 16.April 1930 - VI A 339/30 - StW.1930 Nr.601 entwickelten Rechtsgrundsätzen fest. Diese gehen dahin, daß neben dem technischen Verschleiß auch die wirtschaftliche Abnutzung bei Bemessung der Absetzungen nach § 16 EStG. berücksichtigt werden darf, und daß bei der Vornahme richtiger Abnutzungsabschreibungen sich ergebende Wert von Maschinen sich regelmäßig, von besonderen Umständen abgesehen, mit dem Teilwert decken wird. Maßgebend für die Höhe der richtigen Absetzung ist dabei die Erwartung, die ein sorgfältiger Kaufmann bei Aufstellung seiner Bilanz in Rechnung ziehen kann und muß. Die Bilanzen der Kaufleute sind Erfolgsbilanzen; sie richten sich, soweit wie bei der Bemessung von Abschreibungen.... werden können". (vgl.S. 178)

Dem buchführenden Kaufmann ist mit diesen Entscheidungen eine außerordentliche Freiheit in der Abschreibungsfrage eingeräumt, da sein Ermessen allein maßgebend ist (1). Doch wie sich dem Kaufmann auf der einen Seite scheinbar unbegrenzte Freiheit bietet, sind ihr auf der anderen Seite dadurch Grenzen gezogen, als es dem ordentlichen Kaufmann keineswegs gleichgültig sein kann, seine Abschreibungsmöglichkeiten durch überhohe schnelle Ab-

---

1) vgl. DStZ.1931 Nr.6 S.298 ff.

schreibungen zu erschöpfen, um später umso größere Gewinne aufzuweisen. Ein vernünftig abwägender Kaufmann wird in diesen Fehler auch garnicht verfallen, und insofern erscheint mir ganz allgemein das dem Kaufmann weitgehend gewährte Ermessen in der wirtschaftlichen Abnutzung weder für die Steuerbehörden noch für den Steuerpflichtigen ein Nachteil zu sein (1). Insofern darf man also die Grundsätze der Absetzungen wegen wirtschaftlicher Abnutzung in bezug auf die Grenze ihres Spielraumes keineswegs unterschätzen; denn nur dann kommt, wie der Reichsfinanzhof wiederholt betont hat (vgl. RFH. Urt.v.25. 2.30 - I Aa 685/29 - RStBl.30 S.334) eine wirtschaftliche Abschreibung in Frage, wenn mit einiger Sicherheit Gewähr dafür geboten ist, daß die tatsächliche Gebrauchsdauer im Betriebe einen kürzeren Zeitraum umfaßt als der Lebensdauer des Gegenstandes entspricht (2). Der Steuerpflichtige muß in diesem Falle mindestens nähere Anhaltspunkte dafür geben, daß der Gegenstand nach dem von ihm angegebenen Zeitpunkt (Ermessen) tatsächlich keine weitere Verwendung in seinem Betriebe mehr finden kann.

Aufschlußreich in dieser Hinsicht ist das Urteil vom 13.7.1932 - VI A 2130/31 - RStBl.32 S.922 Nr.915, wo es in bezug auf die Bedeutung der wirtschaftlichen Abnutzung heißt: „Es wäre nicht richtig, den Gedanken der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Abnutzung bei Anwendung des § 16 EStG. auf die Ermittlung des Einkommens aus Vermietung dahin auszuweiten, daß auch die Verminderung des Ertragswertes des Hauses, bei dem Einkommen aus Vermietung unter dem Gesichtspunkt der Werbungskosten zu berücksichtigen wäre. In derartigen Fällen kann die Verkürzung der wirtschaftlichen Lebensdaue

---

1) vgl.Mühlhoff, Mitt.d.Steuerstelle d.Reichsverb. d.Deutschen Ind.1930 S.350 die Frage der allgemeinen und besonderen Auswirkung des Urteils.
2) vgl. Mitt.d.Steuerstelle d.Reichsverb.d.Deutschen Ind.1933 Heft 13 S.124.

gegenüber der technischen Standdauer des Hauses nur dann angenommen werden, wenn bestimmte besondere Anhaltspunkte dafür bestehen, daß ein Nutzen aus dem Hause erhebliche Zeit vor Ablauf der voraussichtlichen technischen Standdauer sicher nicht mehr zu erzielen sein wird, die Verwendbarkeit des Hauses zur Vermietung bestimmt erhebliche Zeit vor dem Zeitpunkt der technischen Abbruchsnotwendigkeit endigen wird".

Eine in gewisser Beziehung einschränkende Wirkung auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Abnutzung kommt in dem Urteil vom 13.7.33 - VI A 2174/31 - zum Ausdruck (1), wenn es in der Begründung heißt: „Würde man allgemein zulassen, daß der Steuerpflichtige jede aus wirtschaftlichen Gründen eingetretene Entwertung eines Gegenstandes durch Vornahme besonderer Absetzungen für Abnutzung zur Geltung bringt, so würde der Unterschied zwischen Abschreibungen wegen Entwertung und Absetzungen für Abnutzung voll verwischt werden, und man würde damit zu einem Ergebnis gelangen, das den Absichten des Einkommensteuergesetzes zuwiderläuft. Nur der nach dem Gewinn zu besteuernde Steuerpflichtige hat nach dem Einkommensteuergesetz das Recht, Abschreibungen wegen Entwertung vorzunehmen, und zwar beruht dieses Recht auf der Vorschrift des § 20 EStG., nach der der Steuerpflichtige bei Bewertung eines Gegenstandes in seiner Bilanz zum niedrigeren gemeinen Werte übergehen kann. Die Annahme des Finanzgerichts, daß der nach dem Gewinn zu besteuernde Pflichtige Abschreibungen wegen wirtschaftlicher Entwertung ganz allgemein auch auf Grund des § 16 EStG. vornehmen darf,

---

1) Den gleichen Gedankengang bringt auch die Entsch. v.28.3.33 - I A 297/30 - RStBl.33 S.1259 Nr.1053 Abs.4 zum Ausdruck, wenn es dort heißt: „Eine allgemeine aus wirtschaftlichen Gründen eingetretene Entwertung von Anlagegegenständen kann grundsätzlich nur im Wege des § 20 EStG.durch Herabgehen auf den niedrigeren gemeinen Wert berücksichtigt werden".

ist irrig. Sonst würde, da § 16 EStG. für alle Steuerpflichtigen gilt, auch der nicht nach dem Gewinn zu besteuernde Pflichtige zu derartigen Abschreibungen befugt sein, was zweifellos nicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes liegt".

Diese Entscheidung läßt erkennen, daß die Hauptbedeutung der Berücksichtigung wirtschaftlicher Abnutzung für die Fälle gegeben ist, in denen die Besteuerung nach dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben erfolgt (§ 7 Abs.2 Nr.2 EStG.), da für diesen Kreis von Steuerpflichtigen eine Abschreibung wegen Entwertung nicht in Frage kommt, während für die nach dem Gewinn Besteuerten die Berücksichtigung wirtschaftlicher Abnutzung im Endergebnis mit der Abschreibung wegen Entwertung im Normalfall fast zusammenfällt.

Auf Grund der bisherigen Ausführungen kann man darin einen Beweis sehen, daß § 4 der AO.a.F. (§ 9 AO.n.F.) in nutzbringendster Form Anwendung fand; denn die geradezu fanatischen Rationalisierungsbestrebungen in Verbindung mit dem Tempo der technischen Entwicklung machten eine steuerliche Anerkennung der wirtschaftlichen Abnutzung unbedingt erforderlich, um der deutschen Wirtschaft die Konkurrenzmöglichkeit auf dem Weltmarkt zu bieten. Wer aber ahnte damals wohl, daß diese Jahre des technischen Fortschritts und der Rationalisierung mit ihren Milliarden Investitionen, eine der unmittelbaren Ursachen würden der so verheerend wirkenden Weltwirtschaftsdepression? Diese hier beiläufig gestellte Frage hat auf das heutige Bedürfnis der wirtschaftlichen Abnutzung natürlich gar keine Beziehung; denn heute ist sie ebenso unerläßlich, wie sie damals geboten war, schon aus dem einfachen Grunde, weil die Wirtschaft, dem Gesetze der Dynamik unterliegend, die Tendenz des Fortschritts hat und ein gutes Gesetz sich neuen Entwicklungen nicht verschließen darf.

4) Die Abschreibungen in bezug auf die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes.

Wie ich bereits in Kapitel III S.32 ff. dargelegt habe, ist nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes die rechtsgültige Handelsbilanz Ausgangspunkt der Steuerbilanz. Ebenso feststehend ist der Grundsatz, daß der buchführende Kaufmann in seiner Steuerbilanz nicht zu einer an und für sich steuerlich zulässigen Bewertungsmethode übergehen darf, falls in der Handelsbilanz eine andere ebenfalls steuerlich zulässige Bewertungsmethode von ihm bereits gewählt worden ist. Daraus ist speziell für die Abschreibungsfrage z.B. zu folgern, daß der Steuerpflichtige eine in seiner Handelsbilanz mit dem Anschaffungspreis unter Berücksichtigung der in § 16 EStG. zulässigen Absetzungen wegen Abnutzung bewerteten Maschine in der Steuerbilanz nicht mit dem gemeinen Wert auf Grund des § 20 EStG. bewerten darf. Dieser unterschiedlichen Bewertung steht der Grundsatz „die Steuerbilanz eine abgeleitete Bilanz" entgegen, wonach nur eine der beiden Bewertungsarten für beide Bilanzen Gültigkeit haben kann und eine der beiden Bilanzen geändert bzw. einem der beiden Werte angeglichen werden muß. So hat der Reichsfinanzhof (1) wiederholt entschieden, daß die Absetzungen für Abnutzung in der Steuerbilanz insgesamt nicht höher bemessen werden dürfen als in der Handelsbilanz, da zu hohe oder zu niedrige Absetzungen in der Handelsbilanz oder Steuerbilanz zu berichtigen sind. Eine Durchbrechung dieser absoluten Forderung der Gleichheit der Absetzungen in Handels- und Steuerbilanz ist dann gegeben, wenn z. B. in der Goldmarkeröffnungsbilanz das Anlagevermö-

---

1) vgl. RFH. Entsch.v.12.11.29 - RStBl.29 S.660 u. v.11.2.30 - RStBl.30 S.153/54.

gen mit RM 1.- bewertet wurde und gemäß § 107 Abs.2 EStG. in der Körperschaftssteuereröffnungsbilanz ein Wert von RM 2 Millionen infolge Verkoppelung mit der Vermögenssteuer auf Antrag eingesetzt werden kann.

Nimmt man eine zehnjährige Lebensdauer der Anlagewerte an, so sind in der Steuerbilanz jährlich an Absetzungen für Abnutzung RM 200 000.- abzusetzen, in der Handelsbilanz dagegen sind im Hinblick auf den Erinnerungswert der Anlagen von RM 1.- keine Abschreibungen vorzunehmen. Damit ist der Fall der höheren Absetzungen in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz gegeben. Daraus ist natürlich keineswegs zu folgern, daß die Höhe der Absetzungen wegen Abnutzung für beide Bilanzen gleich sein müssen, sondern lediglich zwingend ist die Unterstellung einer gleichen Lebensdauer. Auch der Reichsfinanzhof wendet sich gegen die starren gleichmäßigen Abschreibungen (1), was aus dem Urteil vom 16.4.30 - VI A 339/30 - klar hervorgeht, wenn er in seiner Begründung sagt: „Ein Kaufmann schafft eine Maschine um RM 1 000.- an; er rechnet dabei, die Maschine wird mir 5 Jahre lang einen jährlichen Ertrag von RM 100.- abwerfen, dann kann ich sie vielleicht noch 5 Jahre lang mit einem Nutzen von jährlich RM 10.- als Aushilfsmaschine verwenden. Hier kann der Kaufmann die Abschreibungen nicht gleichmäßig mit den RM 100.- auf 10 Jahre verteilen, sondern er wird sagen: in 5 Jahren hat die Maschine für mich rund 90 % ihres Nutzungswertes verloren. Ich schreibe also jährlich 5 Jahre lang je 18 % ab, dann 5 Jahre lang noch je 2 %. Er ist aber nicht verpflichtet, 10 Jahre lang je 10 % abzuschreiben. Es kommt also nicht darauf an, ob die Maschinen nach Ablauf der vorgesehenen ordentlichen Nutzungsdauer noch nutzlos im Betriebe verwendet werden. Allerdings würde das Aufkommen besserer, technisch hochwerti-

---

1) vgl.die Anschauung Lions, „Der Reichsfinanzhof über Abschreibungen". DStZ.1931 Nr.5 S.176.

gerer Maschinen nicht notwendig die völlige Entwertung der vorhandenen Maschinen zur Folge haben; die Beschaffung der besseren Maschinen hat eine Erhöhung der Rentabilität des Betriebs dann nicht zur Folge, wenn die Anschaffung der neuen Maschinen zu teuer ist, die gleiche Rente daher unter Fortbenutzung der alten Maschinen erzielbar ist. Für die Frage der Voraussehbarkeit der Nutzungsdauer spielt aber diese Frage regelmäßig keine wesentliche Rolle, wenn angenommen werden kann, daß der Betrieb im Interesse seiner Rentabilität nach einigen Jahren infolge der inzwischen zu erwartenden oder schon eingetretenen technischen Erneuerungen oder wegen Modewechsels zur Anschaffung neuer Maschinen wird schreiten müssen, wenn anders er nicht hinter den Wettbewerbern zurücktreten will".

Eine diese Frage ergänzende Entscheidung ist das Urteil vom 17.Dezember 1930 - VI A 1119/30 - RStBl.31 S.198, worin die Grenzen der zuzulassenden schwankenden Abschreibungssätze gezogen, und die Frage der Möglichkeit der Nachholung früher zu gering erfolgter Abschreibungen beantwortet wird. Über die in einem bestimmten Steuerabschnitt zulässigen Abschreibungen soll in den Grenzen vernünftiger kaufmännischer Überlegung geurteilt werden, und zwar für jeden einzelnen Steuerabschnitt besonders. Der Senat sagt in seiner Begründung hierzu: „Es ist nicht der Zweck des § 16 Abs.2, gerade für den einzelnen Steuerabschnitt einen bestimmten Betrag als alleinrichtig zum Abzug zuzulassen, sondern das Gesamtmaß der Aufwendungen auf eine Summe mehrerer Steuerabschnitte zu verteilen. Der Schwerpunkt liegt also darin, daß in der Gesamtheit der Steuerabschnitte einerseits die Aufwendungen in voller Höhe, andererseits Beträge insgesamt nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden. Welcher Teilbetrag von dieser Gesamtsumme im einzelnen Steuerabschnitt als angemessen zu gelten hat, ist demgegenüber von untergeordneter Bedeutung. Es ist hierüber jeweils für den einzelnen Abschnitt zu

befinden".

Die Begründung des Reichsfinanzhofes zu der Frage der Nachholung früher zu gering erfolgter Abschreibungen, lasse ich am besten im Wortlaut folgen. Dazu wird ausgeführt: „Wenn hierbei auch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein in ordnungsmäßigen Bewertungsregeln nicht begründetes Hin- und Herschwanken bei der jeweiligen Frage nach der Absetzung innerhalb verschiedener Steuerabschnitte nicht angängig ist (z.B. erstes Jahr 10%, zweites Jahr 5 %, drittes Jahr 20 %, viertes Jahr 10 % usw.), so kann andererseits der von den bisherigen als zulässig behandelten Absetzungen nicht verbrauchte Teil des Anschaffungspreises nicht einfach nachträglich als nicht mehr abzugsfähig behandelt werden mit der Begründung, daß er bei rückschauender Betrachtung schon in den Vorjahren in Form höherer Absetzungen hätte berücksichtigt werden müssen. Bei solchen Verfahren würde der Steuerpflichtige im Endergebnis nicht in den Genuß des vollen Abzuges seiner Werbungskosten kommen, wie er umgekehrt - bei nachträglich als zu hoch erkannten Absetzungen - sich einen unbilligen Vorteil durch Abzug eines insgesamt seine Unkosten übersteigenden Betrages verschaffen könnte. Das kann aber nicht der Sinn des Gesetzes sein. Die Steuerabschnitte dürfen insoweit nicht getrennt betrachtet werden; die Einkommensteuer ist eine fortlaufende Steuer nach einheitlichen Grundsätzen".

Die Entscheidung bejaht damit die Frage der Nachholung von früher zu geringen Abschreibungen allerdings innerhalb der gezogenen Grenzen (1). Aus

---

1) Hat ein Steuerpflichtiger z.B. 5 Jahre lang 5 % abgeschrieben und kommt nun zu der Erkenntnis, daß die bisher angenommene 20jährige Lebensdauer nur eine 10jährige sein wird, so darf der Steuerpflichtige zunächst diese Tatsache feststellen und im Hinblick auf die jetzt nur noch 5jährige Nutzungsdauer den restlichen Wert von 75 % des

beiden Entscheidungen (16.4.30 und 17.12.30) lassen sich folgende Erkenntnisse und Richtlinien ziehen:
1) Die Beträge der Absetzungen für Abnutzung brauchen ihrer Höhe nach, sowohl für die Steuer als auch Handelsbilanz nicht gleich zu sein. Zwingender Natur für beide Bilanzen ist aber die Anwendung einer gleichen Lebensdauer. Danach kann die Höhe der Abschreibungen wechselnden Sätzen unterliegen. (Urteil v.16.4.30).
2) Für jeden einzelnen Steuerabschnitt kann die Höhe des Abschreibungssatzes in den Grenzen vernünftiger, kaufmännischer Erwägung neu festgestellt werden, woraus sich als Folge die Möglichkeit der Nachholung früher zu gering vorgenommener Abschreibungen ergibt.

Eine in neuerer Zeit ergangene bedeutsame Entscheidung zu der Frage der Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz ist die vom 28.Juni 1932 - I A 273/31 - RStBl.32 S.740 Nr.743. Darin wird ausdrücklich betont, daß die grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nicht bedeutet, daß in der Steuerbilanz genau dieselben Beträge wie in der Handelsbilanz abgeschrieben werden müßten (1), sondern wie es in der Begründung heißt: „Es erscheint daher grundsätzlich nicht zulässig, bei Berechnung der Absetzungen für Abnutzung in der Steuerbilanz eine kürzere Lebensdauer der Betriebsgegenstände zugrunde zu legen, als es für die Handelsbilanz geschehen ist, es sei denn, daß die Handelsbilanz in Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung offenbar von einer zu langen Lebensdauer ausgegangen wäre und so in unzulässiger Weise überbewertet hätte. Aus diesen Erwägungen

---

noch zu Buch stehenden Gegenstandes (z.B.Maschinen) innerhalb 5 Jahren, also jährlich mit 15 % abschreiben.

1) Lünz, „Die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in Bezug auf Abschreibungen", DStZ.1932 Nr.9 S.373.

heraus hat der Senat bereits in seiner Entscheidung vom 9.Dezember 1931 - I A 345/31 - RStBl.1932 S.147 Nr.140, ausgesprochen, daß bei Berechnung der Absetzung für Abnutzung grundsätzlich von der Lebensdauer auszugehen sei, die der Steuerpflichtige selbst bei Aufstellung seiner Handelsbilanz für die Berechnung von Abschreibungen für Abnutzung zugrunde gelegt habe. Solange der Pflichtige nicht nachweist, daß diese Berechnung falsch ist, kann er nicht verlangen, daß anstelle der bei Aufstellung der Handelsbilanz zugrunde gelegten Lebensdauer für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in der Steuerbilanz eine kürzere Lebensdauer zugrunde gelegt wird. Bezüglich der Absetzungen wegen Abnutzung bedeutet somit die vom Senat stets betonte grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nicht etwa, daß in der Steuerbilanz dieselben Beträge abgeschrieben werden müßten, wie in der Handelsbilanz, sondern daß bei Bemessung der Absetzungen für Abnutzung in der Steuerbilanz grundsätzlich von der gleichen Lebensdauer der Betriebsgegenstände auszugehen ist wie in der Handelsbilanz!

Wurde entgegen dieser Bestimmung in der Steuerbilanz eine kürzere Lebensdauer als in der Handelsbilanz zugrunde gelegt, so ist die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in der Form zu erstreben, daß der noch vorhandene Restwert des betreffenden Gegenstandes in den folgenden Jahren nun so abgeschrieben wird, daß die Abschreibungen sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz gleichzeitig enden (1). Wurde also z.B. in der Handelsbilanz eine zehnjährige Lebensdauer angenommen mit

---

1) vgl. Thaler, „Zur Bemessung der Abschreibungen in der Steuerbilanz". Der Wirtschaftsprüfer 1932 Nr.23 S.429; Fabrisch, Mitt.d.Reichsverb.d.Deutschen Ind.1932 Nr.9 S.240; ebenso Wirtschaftliche Kurzbriefe 1932 Heft 33 Gruppe 9 Bl.453; desgl. Urt.v.21.12.32 - I A 351/32 - RStBl.33 S.54.

einem Abschreibungssatz von 10 % und in der Steuerbilanz dagegen eine nur fünfjährige mit einem Abschreibungssatz von 20 %, so sind nach 3 Jahren in der Handelsbilanz 30 %, in der Steuerbilanz dagegen schon 60 % für denselben Gegenstand abgeschrieben. Die restlichen 40 % sollen in der Steuerbilanz künftig dann so abgeschrieben werden, daß sie am Ende der in der Handelsbilanz angenommenen Lebensdauer gänzlich abgeschrieben sind. Neben zwei anderen in der Entscheidung noch angeführten Methoden hat sich der Senat doch dahingehend ausgesprochen, den in der Steuerbilanz vorhandenen Restwert auf die in der Handelsbilanz angenommene Lebensdauer zu verteilen, weil die grundsätzliche Forderung, sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz die gleiche Lebensdauer zugrunde zu legen, damit am besten erfüllt werde (1).

5) Abschreibungsmethoden im Spiegel der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

Während man sowohl in der kaufmännischen Praxis als auch in der Betriebswirtschaftslehre (2) seit altersher zwei Abschreibungsmethoden, nämlich die vom Anschaffungs- oder Herstellungspreis und die vom Buchwert kennt, war steuerrechtlich zunächst nur erstere allein zulässig, weil nach § 16 Abs.2 EStG.

---

1) Der Steuerpflichtige muß demnach unter Zugrundelegung des oben angeführten Beispiels die restlichen 40 % in der Steuerbilanz auf die Restnutzungsdauer (7 Jahre) verteilen und darf also im Gegensatz zu früher (20 %) jetzt nur noch etwa 6 % per annum vornehmen.
2) Daneben kommt die Abschreibung vom Zeitwert als neuere Abschreibungsmethode in Frage. Nach Professor Schmidt, Frankfurt a.M.als Schöpfer dieser Abschreibungsart unter Zugrundelegung seiner „organischen Bilanztheorie" soll diese Methode

die Ausgaben für Gegenstände, deren Nutzungsdauer sich über mehrere Jahre erstreckt, nicht im Anschaffungsjahr voll als Unkosten verbucht werden dürfen, sondern entsprechend der Verwendung oder Nutzung der Gegenstände über mehrere Jahre verteilt werden müssen. Die Höhe der Abschreibung oder wie das Gesetz sagt, der Absetzung, ist also abhängig von der Höhe des Wertes des Gegenstandes und von dessen Nutzungsdauer. Bei der Feststellung des Wertes des Gegenstandes ist auszugehen von dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, der für den Gegenstand aufgewendet wurde. Was die Höhe der Abschreibungssätze betrifft, so ist die gemeingewöhnliche Nutzungsdauer maßgebend. Kauft also z.B. ein Steuerpflichtiger eine Maschine zum Anschaffungspreise von RM 10 000.- und beträgt die gemeingewöhnliche Nutzungsdauer dieser Maschine 5 Jahre, so können in jedem Jahre 20 % = RM 2 000.- abgeschrieben werden. Nach Ablauf dieser 5 Jahre wird die Maschine also mit RM 0 zu Buche stehen.

Neben dieser zunächst im Steuerrecht allein zulässigen Abschreibungsmethode, die in jedem Jahre den gleichen Betrag als Absetzung vorsieht, hat der Reichsfinanzhof in seiner Eigenschaft der Ergänzung und Fortbildung des Gesetzes nach dem interessanten Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 15.Juni 1931 seine Anschauungen über die Abschreibungsmethoden grundlegend geändert und setzt sich in seiner bedeutungsvollen Entscheidung vom 1. Juli 1931 - VI A 2226/30 - RStBl.31 S.877 mit den Abschreibungsmethoden vom Anschaffungswert und vom Buchwert auseinander und erkennt auch noch die Ab-

---

den tatsächlichen Aufwand erfassen. Insofern ist an jedem Bilanzstichtag der Zeitwert eines Gegenstandes neu zu bestimmen, was eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung zur Folge hat und damit jeweils eine neue Festsetzung über die Höhe derselben bedingt.

schreibung vom Buchwert steuerlich an (1).

Der Rechtsstreit geht hier um die Abschreibung auf Gebäudekonto. Nachdem das Finanzgericht die Restnutzungsdauer auf 33 Jahre bestimmt und eine Abschreibung von 3 % vom Anfangswert 1925 zugelassen hat, fordert der Beschwerdeführer eine Absetzung von 7 % für 1925 mit der Begründung, „daß nach Lage der Sache eine Abschreibung vom jeweiligen Buchwert, d.h. dem um die bisherigen Absetzungen verminderten Anfangswert angebracht und daß ein wesentlich höherer Prozentsatz als 3 v.H. anzuwenden sei, um in 33 Jahren eine Abschreibung des gesamten Anfangswertes zu erreichen".

Zur Lösung dieser Frage stellt der Senat Untersuchungen auf breitester Grundlage an. Zunächst legt er sich nach § 16 Abs.2 Satz 2 EStG., der von einer Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung spricht, die Frage vor, ob damit ohne weiteres eine gleichmäßige Verteilung gemeint sei oder nur eine unter Berücksichtigung aller Umstände angemessene. Der Senat führt hierzu ein Beispiel an: Gegeben ist eine Maschine im Werte von RM 10 000.- mit einer angenommenen Verwendungsdauer von 10 Jahren. Die Überlegung des Senates geht dahin, ob in diesem Beispiel ohne weiteres eine jährliche Absetzung mit RM 1 000.- anzunehmen oder auch der Einwand zu berücksichtigen ist, daß eine Maschine in den ersten Jahren besser arbeitet und weniger Reparatur erfordert als gegen Ende der angenommenen Nutzungsdauer von 10 Jahren oder innerhalb dieses Zeitraumes durch geeignetere überholt wird oder endlich die zur Zeit der Anschaffung vorhandene Geeignetheit für den Betrieb vielleicht nach einiger Zeit infolge Änderung der Art und Menge der herzustellenden Erzeugnisse nicht mehr in dem anfänglichen Maße gegeben ist. Der Senat hält bei Bejahung dieser Frage

---

1) vgl. Waitkatis „Die Berechnung der Abschreibungen vom Buchwert" in DStZ.1933 Nr.7 S.302.

eine Absetzung mit fallenden Beträgen am Platze".

Der noch starren Auffassung des ersten Senates (vgl.Urteil vom 29.7.1927 - I A 264/27 - RStBl.27 S.221), daß die Absetzungen grundsätzlich gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gegenstandes zu verteilen seien, stellt der VI. Senat das übertragene Beispiel der Maschine auf irgend einen Vorrat entgegen mit der Überlegung, daß es eine Frage sei, ob man nicht unter Umständen einen Vorrat anzunehmen habe, bei dem zwar jedes Jahr dieselbe Menge verbraucht werde, der aber verschiedene Qualitäten enthalte und bei dem jedes Jahr immer die besten noch vorhandenen Teile verbraucht werden würden. Endlich dem Einwand, daß für eine andere Absetzung als in gleichen Hundertsätzen vom Anschaffungs- oder Herstellungswerte kein Bedürfnis vorliege, da ja der Steuerpflichtige bei besonderen Umständen jederzeit auf den gemeinen Wert heruntergehen könne, tritt der VI. Senat damit entgegen, daß im Wege der Absetzungen der wirtschaftlichen Abnutzung Raum gegeben sei.

Auf Grund dieser sorgfältigen Überlegungen kommt der Senat zu dem Schluß, daß danach doch erhebliche Bedenken bestehen, das Wort Verteilung in § 16 Abs.2 Satz 2 EStG. im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung aufzufassen. Um die übliche Vorsicht bei dieser überaus entscheidenden Streitfrage nicht außer Acht zu lassen, bat der Reichsfinanzhof den Deutschen Industrie- und Handelstag um seine Stellungnahme zu dieser Frage. Nach eingehender Fühlungnahme mit den Spitzenverbänden wurde dem Senat folgendes Gutachten (15.6.31) unterbreitet:

Eine einheitliche Anschauung des Abschreibungsverfahrens hat sich in der Kaufmannschaft nicht gebildet. Vielmehr sind verschiedene Abschreibungsmethoden in Anwendung, von denen der Kaufmann, je nach der Eigenart seines Betriebes Gebrauch machen kann. Die Mehrheit der Sachverständigen ist der Ansicht, daß die beiden Methoden der Abschreibung vom Anschaffungspreis (gleichmäßige Abschreibung) und

der Abschreibung vom jeweiligen Buchwert (degressive Abschreibung) grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinanderstehen und auch in der Praxis nebeneinander vorkommen. In dem Gutachten (1) heißt es dann wörtlich weiter: „Jede Schematisierung und jeder Zwang, eine bestimmte Abschreibungsmethode zu wählen, wird von der weit überwiegenden Mehrzahl der Sachverständigen abgelehnt. Eine Reihe von Sachverständigen hält es sogar durchaus für zulässig, daß der Kaufmann innerhalb seines Betriebes beide Abschreibungsarten nebeneinander anwendet, und zwar je nach der Natur der Gegenstände, auf die eine Abschreibung vorgenommen werden soll. So wird beispielsweise die Ansicht vertreten, daß die Abschreibung vom Buchwert zweckmäßiger als die vom Anschaffungswert ist bei Maschinen, Einrichtungsgegenständen, Patenten, Abbaugerechtsamen und Bergwerkseigentum von Kohle- und Erzfeldern usw., überhaupt bei allen Gegenständen, deren Gebrauchsfähigkeit in den ersten Jahren stärker als in späteren Jahren abnimmt oder deren Wert allein schon durch die Inbetriebnahme wesentlich beeinflußt wird. Andererseits wird die Abschreibung vom Anschaffungswert für zweckmäßiger gehalten in den Fällen, in denen eine Abnutzung nicht oder nur in unbedeutendem Maße stattfindet, in denen also die Gebrauchsfähigkeit des Gegenstandes für den Betrieb bis zum Ende der Gebrauchsfähigkeit gleichbleibt (z.B.Grundstücke, Gebäude usw.)".

Bei der Abschreibung vom Buchwert, bei der also vom jeweiligen Buchwerte ausgegangen wird, ist die Absetzungsquote zu Beginn der Abschreibungsperiode höher als am Schluß des Abschreibungszeitraumes. Diese Methode trägt den tatsächlichen Verhältnissen häufig besser Rechnung (2) als die erstere Methode

---

1) RStBl.1931 S.879 Sp.1.

2) Eine Berücksichtigung dieser tatsächlichen Verhältnisse, nämlich der schnelleren Abnahme der Leistungsfähigkeit eines Gegenstandes (durch die

der Abschreibung vom Anschaffungswert, da die Entwertung neuangeschaffter Gegenstände in den ersten Jahren stärker zu sein pflegt als in den letzten.

Des weiteren beschäftigt sich das Gutachten mit der Höhe des Abschreibungssatzes und kommt zu dem Ergebnis, daß dieser von drei Faktoren und zwar 1) vom Anschaffungspreis, 2) von der Nutzungsdauer und 3) von dem Nutzungsgrad des Anlagegegenstandes bestimmt wird, ohne Unterschied ob es sich um die Abschreibung vom Anschaffungspreis oder Buchwert handelt. Dabei ist jedoch zu beachten, daß der Abschreibungssatz bei der Abschreibung vom jeweiligen Buchwert höher sein muß als bei der Abschreibung vom Anschaffungswert, um am Ende der Nutzungsperiode auf einen Wert nahe bei RM 0 zu gelangen, und zwar muß man einen zwei bis dreifach so hohen Abschreibungssatz wählen als bei der Abschreibungsmethode vom Anschaffungswert. Während z.B. bei der Abschreibungsmethode vom Anschaffungswert - ein

---

20 %ige Sofortabschreibung - RStBl.1929 S.105 -) im Gegensatz zu seiner allgemeinen Nutzungsdauer oder der Einwirkung der Technik bzw. der Wirtschaftsentwicklung oder der Mode stellen bereits die Erlasse des Reichsfinanzministers dar. Vgl. hierzu die Erlasse vom 16.2.29 - S.2209/1 - RStBl.29 S.103 Nr.126; vom 9.7.29 - S.2209/4 - RStBl.29 S.415 Nr.606; vom 30.1.30 - S.2209/6 - RStBl.30 S.77 Nr.114; vom 5.3.32 - S.2209/25 - RStBl.32 S.258 unter C I 2.

Eine Einschränkung der 20 %igen Sofortabschreibung wird bei grundsätzlicher Erneuerung des Prinzips insofern vorgenommen, als diese nicht mehr allgemein in Anspruch genommen werden soll, weil man heute nicht mehr bei Neuanschaffungen sofort mit 20 % Wertverlust zu rechnen habe (vgl. RStBl.1932 S.264 Nr.2).

Vgl. ebenso Vogt „Abschreibung vom Buchwert" in Zeitschr. für Betriebswirtschaft 1932 Heft 5 S. 305.

Anschaffungswert von RM 1 000.- und eine Nutzungsperiode von 5 Jahren angenommen - in jedem Jahr RM 200.- abgeschrieben werden, beträgt die Abschreibung bei der Abschreibung vom Buchwert im ersten Jahr RM 600.-, im zweiten Jahr RM 240.-,..... und im fünften Jahr RM 16.-.

Das Ergebnis ist bei beiden Methoden, daß am Ende der Nutzungsperiode die Maschine abgeschrieben ist. Die aus diesem Beispiel vielleicht ersichtlichen Nachteile der Buchwertabschreibung, infolge ihrer unregelmäßigen Höhe und damit ungleichmäßigen Belastung der Selbstkosten (in den ersten Jahren zu hohe, in den letzten Jahren zu niederige Abschreibungssätze) werden in gewissem Sinne durch neue Zugänge oder vorzeitiges Ausscheiden von Gegenständen kompensiert. Diesem Umstand trägt die Entscheidung vom 9. Juli 1931 - VI A 323/31 - RStBl.1931 S.819 Nr.798 durch die Zulassung von Abschreibungen auf eine Reihe von Anlagegegenständen Rechnung (1), indem es in der Begründung bei Nebeneinanderstehen von neuen und alten Maschinen in bezug auf die Abschreibung heißt: „Es wäre auch zulässig, daß der Fabrikant mit Rücksicht auf die Wechselbeziehungen zwischen der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Maschinenarten und dem Betrieb als Ganzem seinen Maschinenpark einheitlich betrachtet und deshalb einheitlich auf den ganzen Park abschreibt".

Schließlich behandelt das Gutachten auch noch eine dritte Abschreibungsmethode, die nach dem Urteil der Sachverständigen auch in der Praxis angewandt wird. Sie stellt eine Abschreibung nach fallenden Abschreibungsquoten dar. Man kann sie in gewissem Sinne als aus der Abschreibung vom Anschaffungswert und vom Buchwert hervorgegangen betrachten, da sie nicht wie erstere mit gleichen Prozent-

---

1) Dagegen ist auf Grund der Entscheidung vom 7.11. 1933 - I A 529/31 - RStBl.1933 S.1322 eine Gesamtabschreibung auf wesensverschiedene Gruppen von Anlagewerten unzulässig. Ebenso vgl.DStZ. 1929 Nr.7 S.302.

sätzen oder wie letztere mit rasch abfallenden Abschreibungsquoten fungiert, sondern jeden zwar abfallenden Prozentsatz aber eine Reihe von Jahren beibehält. Nach dieser Abschreibungsmethode wäre denn beispielsweise bei zehnjähriger Nutzungsdauer eines Anlagegegenstandes in den ersten 5 Jahren je 12 % und in den letzten 5 Jahren je 8 % des Anschaffungspreises abgeschrieben oder 2 Jahre lang 15 %, 3 Jahre 12 %, 3 Jahre 8 % und die letzten 2 Jahre 5 %.

Wie man daraus ersieht, hat diese Abschreibungsmethode direkt etwas Gewinnendes für sich, zumal sie der anfangs schnelleren Entwertung der Gegenstände genau wie die Buchwertabschreibung Rechnung trägt mit dem Vorteil sogar, daß sie zu Null führt. Der Reichsfinanzhof ließ daher diese Methode ohne Bedenken zu.

Als Gesamtergebnis des umfangreichen Gutachtens des Deutschen Industrie- und Handelstages ist der VI. Senat, unbekümmert der Anschauung des I. Senates, zu der Schlußfolgerung gelangt, daß die Alleingültigkeit nur gleichmäßiger Abschreibungen nicht berechtigt, sondern daß daneben auch die Abschreibung vom jedesmaligen Buchwert als gleichberechtigt im Steuerrecht zuzulassen sei. Damit sind neben der dritten auch die im Vordergrund des Gutachtens stehenden beiden Abschreibungsmethoden nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zulässig.

In diesem Zusammenhang ist noch auf die Abschreibung vom Tages- oder Zeitwert hinzuweisen, da sich der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 22. Oktober 1932 - RStBl.32 S.22 mit dieser von einem Steuerpflichtigen angewandten Abschreibungsmethode zu befassen hatte.

Streitig ist die Höhe der Abschreibungen, die die Beschwerdeführerin mit RM 50 000.- an den Asbestvorräten und mit weiteren RM 50 000.- an den Asbestwaren vorgenommen hat. Dabei ist zu beachten, daß

die Asbestvorräte mit den Einkaufspreisen, die Asbestwaren mit den Gestehungskosten bewertet, und daß die Einkaufspreise für Asbest in der Folgezeit noch wesentlich gestiegen sind. Der Reichsfinanzhof lehnte diese Abschreibung von RM 100 000.- ab und vertrat die Auffassung, daß „nach den Grundsätzen über Tageswertbilanzen, wie sie von Prof. Dr.F. Schmidt in Frankfurt am Main (vgl. namentlich dessen Buch: die organische Tageswertbilanz, erschienen 1929 in III. Auflage in der G.A. Glöckner-schen Verlagsbuchhandlung in Leipzig) vertreten werden und dem die Steuerpflichtige sich in ihren Ausführungen angeschlossen hat, darf der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftssteuergesetzes nicht berechnen".

Diese hier vom Reichsfinanzhof zum Ausdruck gekommene negative Einstellung zu diesem Problem, hat bereits auch in § 16 Abs.3 Satz 3 EStG. seine gesetzliche Grundlage, als es dort heißt, daß die Abschreibung von keinem höheren Wert als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis bemessen werden dürfe.

Was die Frage des Wechselns in den Absetzungsarten betrifft, so wendet sich der Senat zunächst jeden willkürlichen Wechsel und führt im RStBl.1931 S.882 Sp.1 aus: „Der Senat ist jedoch der Ansicht, daß ein willkürlicher Wechsel in den Absetzungsarten nicht zuzulassen ist. Insbesondere kann es steuerrechtlich nicht gestattet sein, bei Bemessung der Absetzungen auf das Ergebnis des Geschäftsjahres Rücksicht zu nehmen". Andererseits ist es sogar statthaft, von der einen Methode zur anderen überzuwechseln, wenn der Steuerpflichtige darlegt, daß die neugewählte Methode den Bedürfnissen seines Betriebes besser gerecht wird (1). Ebenso war früher schon ein Wechsel in den Abschreibungssätzen vom Anschaffungswerte möglich, wenn neue Voraussetzungen eintraten.

---

1) vgl. S. 155.

Die Möglichkeit hierzu gibt die Entscheidung vom 17.Dezember 1930 - VI A 1119/30 - RStBl.31 S. 198, worin in der Begründung ausgeführt wird: „Die Nutzungsdauer eines Gegenstandes beruht fast immer auf Schätzung. Ist einmal in einem Steuerabschnitt eine bestimmte Dauer anerkannt, und hat sich dies steuerlich ausgewirkt, so wird regelmäßig ein späterer Einwand, die anerkannte Schätzung sei doch nicht zutreffend gewesen, weder vom Steuerpflichtigen noch vom Finanzamt erhoben werden dürfen, zum mindesten, sofern sich die Schätzung im Rahmen vernünftigen kaufmännischen Ermessens gehalten hat. Es ist nicht der Zweck des § 16 Abs.2, gerade für einen einzelnen Steuerabschnitt einen bestimmten Betrag als allein richtig zum Abzug zuzulassen, sondern das Gesamtmaß der Aufwendungen auf eine Summe mehrerer Steuerabschnitte zu verteilen. Der Schwerpunkt liegt also darin, daß in der Gesamtheit der Steuerabschnitte einerseits die Aufwendungen in voller Höhe, andererseits Beträge insgesamt nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden. Welcher Teilbetrag von dieser Gesamtsumme im einzelnen Steuerabschnitt als angemessen zu gelten hat, ist demgegenüber von untergeordneter Bedeutung. Es ist hierüber jeweils für den einzelnen Abschnitt zu befinden".

Die Möglichkeit des Überganges von der Absetzung vom jeweiligen Buchwert zu der gleichmässigen Abschreibung vom Anschaffungspreis ist mit dem Urteil vom 24. Februar 1932 - VI A 876/31 - RStBl.32 S.533 Nr.553 gegeben, wenn im Wechsel der Abschreibungsart kein willkürliches Hin- und Herschwanken liegt (1).

---

1) vgl. S. 155.

6) Die Abschreibungsfrage in Bezug auf Forderungen.

a) Gesetzliche Grundlage und Anwendungsbereich.

Wenn ich diese Frage einer speziellen Behandlung unterziehe und damit besonders herausstelle, so könnte man nach Kenntnisnahme der gesetzlichen Bestimmungen des Handelsrechts annehmen, daß dieses Gebiet der Abschreibung eigentlich gar keine gesonderte Darstellung rechtfertige. Jedoch die Schwierigkeit der Materie liegt aber nicht in der gesetzlichen Regelung, sondern in den vom Reichsfinanzhof erlassenen Entscheidungen über die Frage, wie hoch der Wahrscheinlichkeitsgrad einer unsicheren Forderung zu bemessen ist. Dabei ist gerade hier zu bemerken, daß sich bei dieser Frage jede Entscheidung des Steuerpflichtigen unmittelbar auf das Gewinnergebnis auswirkt und damit zwei Interessensphären, die des Steuerpflichtigen und die des Steuerfiskus in Gegensatz bringt. Insofern könnte man auch von Besonderheiten in der Abschreibung von Forderungen sprechen.

Die handelsrechtlichen Bestimmungen der Bewertung sind allgemein in § 40 Abs.2 HGB. gegeben, als es dort heißt für alle „Vermögensgegenstände" und demnach auch für Forderungen Gültigkeit haben. Doch wird die Frage der Forderungen noch besonders eindeutig und klar in § 40 Abs.3 HGB. festgelegt. Danach sind zweifelhafte Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen und uneinbringliche Forderungen abzuschreiben. Für die restlichen bzw. übrigen Forderungen kommt also der Nennwert in Ansatz. Das ist eine ebenso unbestrittene Tatsache, wie es feststeht, daß es sich bei der in § 40 Abs.3 HGB. geforderten Abschreibung von uneinbringlichen Forderungen um eine auf steuerrechtlich gebotene Handhabung handelt, wenn dem Tatbestand der Unein-

bringlichkeit einer Forderung infolge Konkurses (1) des Schuldners durch Abschreibung Rechnung getragen wird. In gleicher Weise herrscht Einigkeit darüber, daß der Unsicherheit eines Teiles oder der Gesamtheit der Debitoren durch Abschreibung auf den „wahrscheinlichen Wert" (§ 40 Abs.3 HGB.) zu begegnen ist.

Interessanten Aufschluß über die Frage, wann eine Forderung als unsicher bzw. in die Sphäre „wahrscheinlich" fällt, wird in der Entscheidung vom 15.1.31 - VI A 31/31 - RStBl.31 S.202 gegeben. Nachdem noch bei der Schätzung von Außenständen auf das Gefühl des Unternehmers selbst hingewiesen wird, heißt es in der Begründung weiter: „Ferner kann der Kaufmann Forderungen schon dann als mehr oder minder gefährdet ansehen, wenn der Schuldner am Fälligkeitstage nicht zahlt und der Kaufmann sich auf langfristige Stundungen einlassen muß. Schon die Verspätung einer Zahlung kann unter Umständen als erheblicher Wertverlust bei der Forderung angesehen werden. Von dem hier in Betracht kommenden wirtschaftlichen Standpunkt und dem einkommensteuerrechtlichen Gedanken der Einsetzung des Teilwerts aus, ist eine Niedrigerbewertung einer Forderung schon dann gerechtfertigt, wenn die Verspätung der Zahlung oder die Unsicherheit des Schuldners bei dem Gläubiger die Meinung erwecken konnte, die Forderung werde ganz oder zum Teil nicht eingehen oder der nicht rechtzeitige Eingang werde oder könne seinem Betriebe schaden und führe zu Kosten und Weite-

---

1) Neuerdings genügt bereits die Feststellung wirtschaftlicher Schwierigkeiten beim Schuldner. (vgl.Bücher, S.71 Anm.13) Danach sind die in DStZ.29 Nr.8 S.351 angeführten Voraussetzungen (Vergleichsverfahren, Konkursanmeldung usw.) als wertmindernde Ursachen heute nicht mehr als allein maßgebend zu betrachten. (vgl. insbesondere aber die Entscheidung vom 15.1.31 - VI A 31/31 - RStBl.31 S.201).

rungen. Ferner hat der Senat schon wiederholt darauf hingewiesen, daß jeder Kaufmann auch über den Bestand der nach Ausbuchung der schon jetzt uneinbringlichen Forderungen übrigbleibenden, im einzelnen als unsicher oder zweifelhaft anzusehenden Forderungen hinaus, immer namentlich bei den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen, mit Ausfällen, Nachlässen, Nacharbeiten, Gewährleistungsverpflichtungen und dergleichen rechnen muß, die er im einzelnen nicht voraussehen kann und für die er eine Rückstellung machen muß, ohne daß er die gefährdeten Forderungen oder die drohenden Schuldverpflichtungen im einzelnen bezeichnen könnte".

Daneben darf der buchführende Kaufmann Skonti, Reichsabzüge und Retouren bei Bemessung seines Delkrederekontos mitberücksichtigen, wenn er damit rechnen muß, daß seine Kunden bei Bezahlung ihrer Schuld hiervon Gebrauch machen (1).

Ferner kann nach dem Urteil vom 30. November 1927 - StW.28 Nr.9 bei Forderungen, deren Herkunft auf Lieferungsgeschäften beruht, die zu entrichtende Umsatzsteuer als wertmindernd in Abzug gebracht werden und in gleicher Weise nach dem Urteil vom 21.11.1928 - StW.29 Nr.187 kann bei Abzahlungsgeschäften eine Berücksichtigung der erfahrungsmäßig entstehenden Provisionen, Mahn- und Einzugsspesen stattfinden. Streitig aber ist die Höhe dieser Abschreibung, wie der Gesetzgeber durch die Formulierung „wahrscheinlichen Wert" wohl auch garnicht anders konnte, weil hier eine Grenzziehung sozusagen

---

1) vgl.Entsch.v.4.11.27-StW.27 Nr.687 und v.11.12.29-StW.30 Nr.246. Danach ist die Berücksichtigung auf Delkrederekonto bzw.die Abschreibung eines Pauschalbetrages von den Debitoren zulässig. Vgl.ebenso Hoeres, „Die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes über steuerlich zulässige Abschreibungen auf Forderungen". Mitt.d. Steuerstelle d.Reichsverb.der Deutschen Industrie 1928 Nr.10 S.370.

nicht möglich ist.

Die bilanzmäßige Behandlung unsicherer Forderungen kann einerseits entweder durch Abschreibung auf Aktivseite oder durch Einsetzung eines Dubiosenkontos geschehen bzw. andererseits dadurch, daß man die unsichere Forderung mit ihrem vollen Nennbetrage auf die Aktivseite setzt und den „wahrscheinlichen Wertverlust" in Form eines Delkrederekontos auf der Passivseite zum Ausdruck bringt.

Diese rein rechnerische Frage der Verbuchung ist steuerlich gleichgültig. Vielmehr liegt das steuerliche Interesse darin, daß aus dem Endergebnis der Bewertung die Unsicherheit von Forderungen erkennbar hervorgeht.

b) Gesamtbewertung.

Da sich der Gesamtdebitorenbestand einer Unternehmung in der Mehrheit aus kleineren und oft allerkleinsten Beträgen zusammensetzt, so ergibt sich daraus, daß eine Einzelbewertung nicht ratsam ist. Allerdings ist sie steuerlich zulässig (1), und es steht dem Kaufmann völlig frei, wie er bei der Bildung seines Delkrederekontos vorgehen will. Er hat die Wahl zwischen Einzelabschreibung und Gesamtab-

---

1) Hierzu heißt es in der Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 12. Mai 1932 - I A 370/31 - RStBl. 1932 S. 641 wie folgt: „Hat ein Kaufmann zur Bemessung eines Delkredere die e i n z e l n e n Forderungen bewertet und bietet er für deren Güte Beweis an, so müssen die einzelnen Forderungen auf ihren Wert geprüft werden; es kann statt dessen keine auf allgemeinen Erfahrungssätzen beruhende Gesamtabschreibung vorgenommen werden".

schreibung (1). Bei ersterer prüft der Kaufmann seine Außenstände auf ihre Bonität, indem er die uneinbringlichen Forderungen abschreibt und die übrigen eben einzeln bewertet, bzw. die übrigen, also nach Abzug der uneinbringlichen Forderungen einer Gesamtabschreibung unterzieht (2). In der kaufmännischen Praxis hat sich aber die Gepflogenheit herausgebildet, die auch als kaufmännischer Brauch anerkannt ist, den Gesamtbestand für sich zu bewerten und den erfahrungsmäßig „wahrscheinlichen" Ausfall der Forderungen in einem Hundertsatz vom Gesamtnennwert der Forderungen im Delkrederekonto zum Ausdruck zu bringen (3). Diese Art der Bewertung kann heute als die allgemein übliche angesehen werden. Auch steuerrechtlich wird diese Kollektivbewertung anerkannt, indem es in der Begründung zu dem Urteil vom 20. November 1928 - I A 244/28 - RStBl. 29 S.33 heißt: „Wenn nach kaufmännischem Brauche auch nicht jede zweifelhafte Forderung mit ihrem voraussichtlichen Ausfallsbetrage auf Delkrederekonto einzeln aufgeführt zu werden braucht, sondern eine Pauschalabschreibung in Höhe eines gewissen Hundertsatzes des gesamten Forderungsbestan-

---

1) Bereits in der zum alten Einkommensteuergesetz erlassenen Entscheidung (RFH.Bd.7 S.131) ließ der Reichsfinanzhof eine Gesamtabschreibung auf Forderungen neben Einzelabschreibungen zu und behielt diesen Standpunkt in der Entscheidung v. 23. März 1927 - I A 298/26 - RFH. Bd.21 S.54 auch für das neue Einkommensteuergesetz bei.
2) Vgl. RFH.Entsch.v.30.4.30 - StW.30 - Nr.1008 u. v.28.5.30 - StW.30 Nr.1007.
3) Dies kommt vornehmlich für solche Unternehmungen in Frage, deren Forderungen nach der ganzen Natur des Geschäftsbetriebes mit einem erhöhten Risiko behaftet sind, wie z.B. Brauereien, Abzahlungsgeschäfte usw.

des für zulässig erachtet wird....". Damit wird die bereits übliche Gesamtbewertung auch steuerrechtlich als geboten anerkannt.

c) Der Grundsatz der Bilanzkontinuität.

Wie überhaupt für das gesamte Bilanzsteuerrecht ganz allgemein der Grundsatz der Bilanzkontinuität gilt, findet er auch hier seine Anwendung, und zwar insbesondere auf die Gleichheit der angewandten Methode und den Abschreibungssatz (1). Hat der Kaufmann einmal von seinem Wahlrecht in der Abschreibung Gebrauch gemacht, so ist in der Regel eine Umkehr nicht mehr möglich. Eine Ausnahme hiervon ist dann gegeben, wenn er nachweisen kann, daß seine Bewertung grundfalsch ist. Anderenfalls muß unterstellt werden, daß der Kaufmann mit aller Sorgfalt die Wahl getroffen hat und die gewählte Bewertung der Forderungen auch ihrem gemeinen Wert entspricht.

Eine grundlose oder gar willkürliche Änderung der selbstgewählten Bewertungssätze von Jahr zu Jahr ist nicht gestattet. Macht also der Steuerpflichtige von einem Delkrederekonto Gebrauch, so muß er unter gleichbleibenden Verhältnissen in der Regel immer so verfahren. Hier möchte ich gleich auf die Ausnahme der Regel hinweisen, daß der Pflichtige nicht immer z.B. 10 % unterstellen muß, wenn im nächsten Jahre nur 5 % als stichhaltig angesehen werden können. Bezüglich der Höhe der Abschreibung auf Außenstände ist eine gewisse Kontinuität zu wahren; dies gilt aber nur dann, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse den bisherigen Prozentsatz weiter bedingen. Hierzu sagt gleichfalls Becker (2): „Auch bezüglich der Höhe der Gesamtabschreibungen auf Außenstände wird eine gewisse Stetigkeit geboten sein; anders wenn die wirtschaftli-

---

1) Vgl. Gerstner, „Bilanz-Analyse" 7.Aufl. Berlin und Leipzig 1922 S.62.
2) Vgl. Becker, Komm.z.EStG. Bd.1 S.353.

chen Verhältnisse es rechtfertigen....".

Der Reichsfinanzhof hat zu der Frage willkürlicher Änderungen mehrmals in verschiedenen Urteilen folgende Stellung eingenommen:

1) RFH. Entsch.v.29.August 1929 - I A 420/29 - RStBl. 1929 S.543.

„Der Kaufmann hat eine gewisse Kontinuität in der Bilanzgebarung auch insofern zu beachten, als er die Bewertung zweifelhafter Forderungen nach gleichmäßigen Grundsätzen und sogar, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben, nach gleichmäßigen Sätzen vornehmen muß. Es geht nicht an, das Delkrederekonto dazu zu benutzen, um durch größere oder geringere Einsetzungen die Höhe der Steuern zu regulieren oder, wie wir, Steuern endgültig zu sparen".

2) Der gleiche Gedankengang wird in der Entscheidung vom 3.6.30 - StW.30 Nr.1056 weiter entwickelt. Danach erfordern die im § 13 EStG. enthaltenen Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung, daß bei Bewertung der Forderungen eine gewisse Kontinuität gewahrt wird, die bei wesentlich gleichen Verhältnissen eine Bildung des Delkrederekontos sowohl für die Schlußbilanz als auch für die Anfangsbilanz nach denselben Sätzen erfordert. Liegen die Verhältnisse aber am Bilanzstichtag wesentlich anders, so ist gegen die Anwendung eines den veränderten Verhältnissen entsprechenden Abschreibungssatzes nichts einzuwenden (vgl.Entsch.d.VI.Senates vom 14.1.31 - StW.31 Nr.290)(1).

3) RFH. Entsch.v.20.November 1928 - I A 244/28 - RStBl.1929 S.33 (Herabsetzung eines bisher zugestandenen Delkrederesatzes infolge veränderter

---

1) Der I. Senat läßt dies nur bei Nachweis ganz besonderer Verhältnisse zu und vertritt damit in dieser Frage eine strengere Auffassung (vgl.RFH. Entsch.v.7.3.30 - StW.30 Nr.867; vgl. ebenso die zu dem folgenden Anwendungsfall 5 gemachten Ausführungen selbst).

wirtschaftlicher Verhältnisse).

Der Senat führt in seiner Begründung hierzu aus: „Es geht aber zu weit, wenn die Beschwerdeführerin diesem Erfordernis die Bedeutung beimißt, daß sie, weil das Finanzamt bei ihr einmal ein Delkrederekonto in Höhe von 10 v.H. des Forderungsbestandes anerkannt hat, nun auch in aller Zukunft berechtigt sei, in ihren Bilanzen ein Delkrederekonto in Höhe des gleichen Hundertsatzes ihrer jeweiligen Forderungen beizubehalten. Gewiss ist auch bezüglich der Höhe der Gesamtabschreibungen auf Außenstände eine gewisse Stetigkeit geboten. Dies gilt aber nur für die Regel, d.h. dann, wenn und solange die wirtschaftlichen Verhältnisse die Beibehaltung des bisher gewählten Hundertsatzes erfordern (vgl. Becker a.a.O. S.353)".

4) In gleicher Weise betont das Urteil vom 25.April 1930 - I Aa 205/29 - RStBl.30 S.555 die Gleichheit der Bewertungsgrundsätze bei Bemessung des Delkrederekontos. Die Beibehaltung der Gleichheit des Abschreibungssatzes setzt also eine Gleichheit der wirtschaftlichen Verhältnisse voraus. Bringt aber der Kaufmann beweiskräftige Gründe vor, die ein Abweichen von den bisherigen Abschreibungssätzen infolge Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse rechtfertigen, so muß diesen veränderten Umständen Rechnung getragen werden, wie andererseits der Kaufmann auf einem ihm einmal gewährten Abschreibungssatz nicht mehr bestehen kann, wenn seine wirtschaftlichen Verhältnisse sich gebessert haben (vgl. Anwendungsfall 3).

5) RFH.Entsch.v.7.März 1930 - I A 19/30 - RStBl.30 S.444 (Gänzliche Unterlassung einer Abschreibung am Schlusse des Jahres 1924 mit dem Hinweis auf stabile Verhältnisse).

Der Senat weist hier auf das Mißverstehen des Urteils vom 19.8.29 - I Aa 420/29 - durch die Vorinstanz hin und betont im Zusammenhang damit: „Dieses (Urteil v.19.8.29) richtet sich gegen den Mißbrauch, daß ein Steuerpflichtiger durch beliebiges

Einsetzen oder Nichteinsetzen eines Delkrederekontos, also rein willkürlich, die Höhe der Steuer zu regulieren oder, wie in dem dortigen Falle, ganz zu sparen sucht. Das Urteil macht ausdrücklich den Vorbehalt, daß der aufgestellte Grundsatz nur dann gelte, „wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich" geändert haben".

Eine gewisse Umkehr von dieser Anschauung ist in der Entscheidung vom 13.November 1930 - StW.1931 Nr.20 zu bemerken. In dem Urteil wird die Anschauung vertreten, daß jahrelanges Unterbleiben von Ausfällen bei einem kleinen Kundenkreis noch lange kein Beweis für die Güte der Außenstände sei und stellt den Grundsatz in den Vordergrund, daß sämtliche Debitoren oder ein Teil derselben als Einheit betrachtet werden könnten. Damit wird für die Folge nicht mehr jeder einzelnen Veränderung wirtschaftlicher Verhältnisse Rechnung getragen. Das soll nur noch für wenige Ausnahmen gelten. Diese neuere Auffassung ist insofern von Bedeutung, als z.B. bei guten wirtschaftlichen Verhältnissen die Debitoren, infolge der Beibehaltung des einmal gewählten Delkrederesatzes, schlechter bewertet werden als sie tatsächlich sind. Die Folge hiervon ist, daß im allgemeinen Konjunkturänderungen keine Rolle mehr spielen, vielmehr durch die Stetigkeit des Satzes ausgeglichen werden.

Die in diesem Sinne ergangene Entscheidung vom 11. März 1931 - StW.1931 Nr.440, wonach das Finanzamt den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend zwar den Abschreibungssatz von 10 % auf 3 % herabsetzte, der Senat aber den alten Satz von 10 % weiter zuließ mit der Begründung, das Delkredere habe die Aufgabe, einen Ausgleich zwischen guten und schlechten Jahren zu schaffen (1). Wenn auch dadurch der objektive Debitorenwert in der Bilanz leidet, d.h. in guten Zeiten zu niedrig bewertet

---

1) Vgl. Bühler, „Bilanz und Steuer", Berlin 1933, S.73.

wird, spielt es doch steuerlich keine Rolle; denn die dennoch eingehenden Forderungen bedeuten eine Realisierung des Gewinnes, der als solcher der Steuer unterliegt.

d) Die Höhe des Abschreibungssatzes.

Für die Bemessung der Höhe von Abschreibungen auf Außenstände ist es vollkommen gleichgültig, wie hoch die Steuerbehörde von sich aus die Ausfälle an Debitoren bemessen würde. Vielmehr ist es eine ureigene Domäne des Kaufmannes selbst, die seinem freien Ermessen unterstellt ist. Schließlich auch mit Recht, da nur der Kaufmann selbst die Bonität seiner Debitoren am besten zu beurteilen bzw. eigentlich abzuschätzen weiß. Auch das Handelsrecht überläßt die Frage der Debitorenbewertung dem freien Ermessen des Kaufmannes und setzt nur eine Grenze nach oben fest, um Täuschungen jeder Art zu vermeiden. Da eine untere Grenze nicht gegeben ist, steht es dem Kaufmann frei, auch einer noch so pessimistischen Beurteilung seiner Forderungen Rechnung zu tragen. Gleichzeitig ist durch das Fehlen einer unteren Wertgrenze die stille Reservenbildung handelsrechtlich in unbeschränktem Maße erlaubt. Diesem nach Handelsrecht auch für Forderungen gewährten Spielraum entsprangen naturgemäß oft Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde.

Die logische Folge war, daß der Steuergesetzgeber dem unbeschränkten Ermessen des Kaufmannes eine Schranke entgegensetzen mußte (1), da das Ziel des Einkommensteuergesetzes entgegengesetzt ist, nämlich die Erfassung des tatsächlichen Gewinnes er-

---

1) Vgl. Urt.v.29.8.29 - I Aa 420/29 - RStBl.29 S.543, worin es heißt: „Es geht nicht an, das Delkrederekonto dazu zu benutzen, um durch größere oder geringere Einsetzungen die Höhe der Steuern zu regulieren oder .....zu sparen".

strebt. Wenn auch damit dem kaufmännischen Ermessen eine gewisse Grenze gesetzt ist, so bleibt sie doch immerhin insofern noch dominierend, als die Steuerbehörde eine Abweichung der Schätzung des Kaufmannes über etwaige Ausfälle nur unter dem Beweis angreifen kann, daß auch auf Grund einer pessimistischen Beurteilung mit Ausfällen nicht zu rechnen war. Bei einem etwaigen Streit also über die Höhe der Debitorenabschreibung liegt die Beweislast nicht auf Seiten des Steuerpflichtigen, vielmehr muß die Steuerbehörde den Beweis antreten, daß das subjektive Ermessen des Pflichtigen eben nicht den Gepflogenheiten eines verständig erwägenden, vorsichtigen Kaufmannes entspricht.

Die bereits in dem Urteil vom 28.8.30 - VI A 27/30 - StW.30 Nr.1063 vertretene Anschauung, findet in der Entscheidung vom 15. Januar 1931 - VI A 31/31 - RStBl.1931 S.201 wiederholt Ausdruck als es in der Begründung zu dieser Frage heißt: „Es kommt, wie der Senat schon in einer Reihe von Entscheidungen ausgeführt hat, nicht darauf an, wie hoch die Finanzbehörden von ihrem Standpunkt aus, wenn sie sich in die Verhältnisse eines Kaufmannes hineindenken, bei vorsichtiger Schätzung die Ausfälle schätzen zu können glauben. Vielmehr ist eine Abweichung von der im übrigen nach ordnungsmäßigen kaufmännischen Grundsätzen aufgestellten Bilanz, hier der Schätzung des Kaufmannes über zu befürchtende oder doch mögliche Ausfälle, nur berechtigt, wenn das Finanzgericht seinerseits nachweisen kann, daß ein Bilanzansatz den Grundsätzen des sorgfältigen Kaufmannes offenbar widerspricht, d.h. daß auch ein reichlicher Schwarzseher keine Ausfälle fürchten konnte. Daraus ergibt sich, daß bei der Möglichkeit widersprechender Schätzungen, die beide im Rahmen des Möglichen und der Sorgfaltspflicht bleiben, die des Kaufmannes vorzuziehen ist, auch wenn seine Schätzung weniger optimistisch als die der Finanzbehörde war".

In gleicher Weise äußert sich Becker (1): „Gesetz und Brauch lassen für Einzelheiten der Buchführung oft Spielraum. In solchen Fällen hat innerhalb dieser Grenzen nicht etwa das Ermessen des Finanzamts zu entscheiden, sondern das Ermessen des Pflichtigen". Die Grundsätze des die Verhältnisse am Bilanzstichtage vorsichtig erwägenden Kaufmannes sind also entscheidend und nur dann hinfällig, wenn die Steuerbehörde nachweisen kann, daß die Schätzung des Kaufmannes den Grundsätzen sorgfältiger Bilanzierung nicht entspricht. Die Schlußfolgerung hiervon ist unter Beachtung der Sorgfaltspflicht also die Maßgeblichkeit der Schätzung des Kaufmannes, was sich eigentlich auch rechtfertigt, die insofern zu beachten ist, als der Kaufmann seine Verhältnisse am besten kennt und einen gewissen Spielraum in der Bewertung seiner Außenstände haben muß.

Diese Auffassung wird bereits in der Entscheidung vom 4.Oktober 1921 - I A 88/21 - Bd.VII S.130 der amtl.Slg. zum Ausdruck gebracht, als es dort heißt: „Ob die Forderung am Bilanzstichtag als minderwertig im Vergleich zum Nennbetrag zu betrachten ist, ist vom subjektiven Standpunkt des ordentlichen, die Gesamtverhältnisse verständig erwägenden vorsichtigen Kaufmannes aus zu beurteilen, sodaß nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein kann, die hier vom Landesfinanzamt hervorgehobene objektive Tatsache, daß noch bis ziemlich lange Zeit nach dem Bilanzstichtag Verluste bei den Beschwerdeführern nicht in die Erscheinung getreten sind".

Der subjektive Standpunkt des ordentlichen Kaufmannes ist also maßgebend, auch wenn er nicht so optimistisch wie die Steuerbehörde in der Beurteilung seiner Forderungen war (2). Andererseits darf die subjektive Beurteilung der am Bilanzstich-

---

1) Becker, Komm.z.EStG.Bd.II S.353; ebenso DStZ. 1926 Nr.10 S.880.
2) Vgl. ebenso RFH.Entsch.v.15.1.31 - VI A 31/31 - RStBl.31 S.201.

tag vorliegenden Verhältnisse keine willkürliche sein. Ein ebenso krasses wie interessantes Beispiel subjektiver Willkür ist mit dem Urteil vom 11. Juli 1928 - RStBl.1928 S.333 gegeben. Dort wurde die vom Steuerpflichtigen verlangte Abschreibung zwischen 70 und 100 % einfach auf 20 % festgesetzt.

Während der Reichsfinanzhof in mehreren Entscheidungen (1) der Steuerbehörde die Möglichkeit gibt, die Grenzen des dem Steuerpflichtigen zustehenden freien Ermessens nachzuprüfen, kann man die zu dieser Frage weiterhin ergangene Entscheidung vom 22.April 1931 - VI A 743/31 - RStBl.1931 S.384 als eine gewisse Grenzziehung gegenüber dem freien kaufmännischen Ermessen ansehen. In der Begründung heißt es hierzu: „Die Berücksichtigung der Auffassung und Betätigung des Steuerpflichtigen hat aber auch in dieser Frage ihre Grenzen, die sich aus den Bestimmungen des § 40 Abs.3 HGB. und des § 13 EStG. dahin ergeben, daß der schließliche Maßstab auch hier ein objektiver sein muß, dahin, daß in Berücksichtigung aller Verhältnisse des Stichtages tatsächlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung rechtfertigt".

Die Entscheidung zeigt also klar und eindeutig, daß der anfangs scheinbar unumschränkten subjektiven Auffassung nur im Rahmen, d.h. in den Grenzen objektiver Nachprüfung der gesamten Verhältnisse des Bilanzstichtages nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Anwendung des § 40 Abs.3 HGB. und § 13 EStG. Raum zu geben ist (2), um jeder Willkür des Steuerpflichtigen in Bezug auf das Gewinnergebnis entgegenzutreten, wie dies bereits in der Entscheidung vom 29.8.29 - RStBl.29 S.543 - gefordert wird.

---

1) Vgl.RFH.Entsch.v.13.6.28 - StW.28 Nr.542; vom 12.11.30 - StW.31 Nr.82; vom 10.12.30 - StW.31 Nr.84; vom 17.12.30 - StW.31 Nr.182.
2) Vgl. RFH.Entsch.v.1.Dezember 1931 - I A 325/31 - RStBl.1932 S.145.

e) Die steuerrechtliche Behandlung des Firmen- oder Geschäftswertes.

Während man im Sprachgebrauch den Geschäfts- oder Firmenwert allgemein zu den immateriellen Gütern rechnet, versteht man in der Literatur dagegen unter dem Geschäftswert mehr die inneren Werte (Patente, Konzessionen, gute Absatzverhältnisse usw.) und unter dem Firmenwert mehr die äußeren Werte (Repräsentation, Ansehen, Tradition usw.) einer Unternehmung (1). Man ersieht daraus, daß der Geschäfts- oder Firmenwert kein Gegenstand körperlicher Natur ist, wie Gebäude, Maschinen, Waren und Vorräte, sondern zu den nicht faßbaren körperlichen Gütern zählt.

In dem Schrifttum definiert Lion (2) als Geschäftswert „den Betrag, um den der Wert des lebendigen Geschäftes als Ganzes den Saldo übersteigt oder unterschreitet, der sich aus dem Werte der einzelnen Aktiven nach Abzug der Passiven ergibt". Wulff (3), der den Geschäftswert auch als zusätzlichen Ertragswert bezeichnet, definiert ganz ähnlich wie Lion und sagt: „Der Geschäftswert als der zusätzliche Ertragswert ist der bei der Veräußerung eines Unternehmens in die Erscheinung tretende Mehrwert des Geschäfts im ganzen, gegenüber dem Werte

---

1) Daneben zählen noch zu dem Begriff der immateriellen Güter Kundschaftswert, Verlagswert, Goodwill und façon. (vgl.Senst, „Der Geschäftswert im Reichssteuerrecht", Mitt.d.Bundes der Buchsachverständigen Deutschlands 1931 Nr.1 S.24.
2) Lion, „Bilanzsteuerrecht" S.45; ebenso Dalquen, „Die Besteuerung immaterieller Werte", Steuer-Archiv 1928 Nr.5 S.129/30.
3) Wulff, „Geschäftswert, Firmenwert, ideelle Werte", DStZ.1931 Nr.5 S.180.

der einzelnen zu dem Unternehmen gehörenden körperlichen Gegenstände und Rechte abzüglich der Schulden".

Es stehen sich hier also der Ertragswert als der Wert des Unternehmens als Ganzes und der Reproduktionswert als der Wert der einzelnen körperlichen Güter oder Gegenstände des Unternehmens gegenüber. Die Schwierigkeit beruht demnach in der Ermittlung des Ertragswertes. Für die Erfassung desselben auf rechnerischer Grundlage kennt man eine direkte und eine indirekte Berechnungsmethode. Während bei der ersteren Methode sich der Ertragswert aus den beiden Faktoren „durchschnittlicher Ertrag" mal „Kapitalisierungsfaktor" ergibt, errechnet die indirekte Methode den Geschäftswert als Differenzbetrag zwischen Zukunftsertragswert und dem Reproduktionswert der einzelnen Aktiven abzüglich der Passiven. Der auf diese Weise gefundene Wert wird nun noch mit Rücksicht auf eine eventuelle Konkurrenzgefahr mit 50 % gekürzt und stellt den Geschäftswert oder in Schmalenbach'schem Sinne den Kapitalisierungsmehrwert einer Unternehmung dar (1).

Die handelsrechtliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist für die kaufmännischen Erfolgsbilanzen in dem Sinne geregelt, daß eine Aktivierung desselben grundsätzlich untersagt ist (vgl. § 261 Ziff.4 HGB.n.F.). Lediglich für den Fall des entgeltlichen Erwerbs darf ein Aktivposten eingesetzt und durch angemessene jährliche Abschreibungen getilgt werden (2).

In ganz ähnlicher Weise gilt das zur handelsrechtlichen Regelung Gesagte für das Steuerrecht(3).

---

1) vgl.Auler, „Der Unternehmungsmehr- und -minderwert in der Bilanz", Zeitschr.f.Betriebswirtschaft 1927 H.10 S.733. Im gewissen Gegensatz hierzu steht Schmidt (vgl.a.a.O.S.63).
2) vgl. S. 20 ff.
3) Vgl.Entsch.v.27.3.28-I A 470/27-RStBl.28 S.260; ebenso Klebba, „Zur Aktivierbarkeit von Aufwen-

Wenn der Reichsfinanzhof hier von einer weitergehenden Aktivierungspflicht als handelsrechtlich spricht, so findet diese Auffassung in der Entscheidung vom 19.Mai 1932 - VI A 2068/31 - RStBl.1933 S.476 erneut ihre Bestätigung. Der Senat verlangt, daß eine Betriebsausgabe für eine Geschäftsbeteiligung als Aktivum in die Bilanz aufzunehmen ist und nicht über Unkosten abgebucht werden kann. In der Begründung heißt es hierzu: „Zu aktivieren ist nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts jedes entgeltlich erworbene, der besonderen Aktivierung fähige Wirtschaftsgut. Es kann nun auf Grund der eigenen Darstellung der Beschwerdeführerin kein Zweifel darüber bestehen, daß die Beschwerdeführerin durch die Beseitigung der ihr drohenden verschärften Konkurrenz und durch die Verbindung mit der Firma X ein wertvolles Wirtschaftsgut erlangt hat. Sie mußte daher den Wert dieses Gutes als Aktivum in ihre Bilanz aufnehmen; es handelt sich um eine Aufwendung für den Geschäftswert".

Grundsätzlich ist also der entgeltlich erworbene Geschäftswert oder, wie das vorstehende Urteil zeigt, eine Beteiligung zum Zwecke der Beseitigung einer drohenden verschärften Konkurrenz aktivierungspflichtig (1); die Ausnahme besteht nur für den Fall des selbsterarbeiteten Geschäftswertes, selbst dann, wenn Aufwendungen dafür gemacht worden sind (2).

Auch hier tritt die Abhängigkeitstheorie des Reichsfinanzhofes selbstverständlich in Funktion. Wurde z.B. eine zulässige Aktivierung in der Handelsbilanz vorgenommen, dann ist für die Steuerbilanz ebenfalls eine Aktivierung vorzunehmen. Jedoch

---

dungen", Der praktische Betriebswirt 1933 Nr.10 S.780.

1) vgl. Becker, Komm.z.EStG. § 13 Anm.58 S.379; Wulff, DStZ.31 S.171 ff und Kratz, Steuer-Archiv 32 Nr.1 S.19/20.

2) Kuhn, Komm.z.EStG. § 19 Anm. 4a.

gilt dies nicht für den Fall, wenn in der Handelsbilanz in unzulässiger Weise ein Aktivum eingesetzt worden ist (1).

Zu der Frage der Bewertungshöhe stellt sich die Entscheidung vom 17.Oktober 1928 - VI A 924/28 - StW.1928 Nr.826 auf den berechtigten Standpunkt, daß der innere Wert nicht durch Höherbewertung der einzelnen Aktiven erfolgen kann (2). Nur wenn der Wert der Unternehmung als Ganzes höher ist als die Wiederbeschaffungskosten aller dem Unternehmen gewidmeten Gegenstände, ist lediglich in Höhe des Mehrwertes ein besonderer Geschäftswert anzuerkennen (3). Der entgegengesetzte Fall, daß der Wert einer Unternehmung als Ganzes gesunken ist, wird in der Entscheidung vom 30. September 1931 - VI A 837/31 - RStBl.32 S.339 behandelt, als es dort heißt: „Der Geschäftswert (Firmenwert, Goodwill) ist ein einheitliches Wirtschaftsgut. Ist er einmal aktiviert, so kann dieses Aktivum wie jedes andere Aktivum der Bilanz nur dann herabgesetzt werden, wenn es im Wert gesunken ist, und es kommt daher auf den Fortfall früherer geschäftlicher Beziehungen nicht an, wenn durch Anknüpfung neuer Beziehungen der Geschäftswert aufrecht erhalten worden ist".

Mit dieser Entscheidung ist gleichzeitig die Abschreibungsfrage in dem Sinne gelöst, daß eine

---

1) vgl.RFH.Entsch.v.24.3.31, RStBl.31 S.304 (unzulässige Wertansätze in der Handelsbilanz bei Erwerb eines Geschäftes).
2) vgl.S. 57 ff, wonach ein Gegenstand nicht höher bewertet werden kann als sein Wiederbeschaffungspreis beträgt.
3) Zu der in derselben Entscheidung behandelten Frage der Ansetzung eines Geschäftswertes in der Einkommensteuereröffnungsbilanz 1925, spricht sich der Senat in negativem Sinne aus. Die dadurch entstehende stille Reserve wird erst bei einer evtl.Veräußerung des ganzen Unternehmens von der Einkommensteuer erfaßt (vgl.§§ 30,31 EStG.).

Absetzung wegen Abnutzung gemäß § 16 Abs.2 EStG.für den Geschäftswert nicht möglich ist, sondern lediglich eine Abschreibung wegen Entwertung auf Grund des § 19 Abs.1 EStG. (1). Damit verneint der Senat die Frage der regelmäßigen Abschreibungen auf den Geschäftswert und begründet dies in der Entscheidung amtl.Slg.Bd.29 S.221 wie folgt: „Mögen nun auch die einzelnen Umstände, auf denen der jeweilige Geschäftswert beruht, im Laufe der Zeit wechseln, so berührt dies doch den einmal erworbenen Geschäftswert als solchen nicht in der Weise, daß nun je nach dem Wechsel der den Geschäftswert beeinflussenden Umstände jeweils ein neues wirtschaftliches Gut im Sinne eines neuen Geschäftswerts angenommen werden könnte".

C. Schlußwort.

Nachdem bei der Abfassung dieser Arbeit mehr die geschichtliche Entwicklung in den Vordergrund gestellt und nur verschiedentlich eine Stellungnahme versucht wird, erscheint dieser Weg, am Vorabend einer umwälzenden Steuerreform, der beste zu sein. Allgemein kann man jedoch sagen, daß die grundlegenden Richtlinien des Bilanzsteuerrechts keine Änderung erfahren werden. Vielmehr dürfte die Frage des Verhältnisses der liberalistischen und nationalsozialistischen Wirtschaftsauffassung von weit größerem Interesse sein. Hierüber gibt die am 4.Dezember 1933 im Sportpalast zu Berlin gehaltene Rede des Staatssekretärs Fritz Reinhardt (RStBl.1933 S.1270), anläßlich des Generalappels der Grund- und Hausbesitzer einigen Aufschluß, als er speziell zu der Frage der Auslegung der einzelnen Gesetzesbestimmungen wörtlich ausführt: „D e r S p i e l r a u m f ü r d i e A u s l e g u n g d e r e i n z e l n e n B e s t i m m u n g e n wird wesentlich k l e i n e r sein als b i s h e r. Die Tatsache, daß der Spielraum für die Auslegung der einzelnen Bestimmungen bisher v i e l z u g r o ß gewesen ist, hat zu einer sehr bedenklichen Erschütterung der Steuerrechtssicherheit geführt. Steuerrechtssicherheit ist für den Steuerpflichtigen und auch für die Steuerverwaltung nur gegeben, wenn der Spielraum für die Auslegung der einzelnen Bestimmungen möglichst e n g gezogen ist und wenn es nur in ganz wenigen grundsätzlichen Fällen eines Verfahrenswegs bis zum Reichsfinanzhof bedarf, um festzustellen, was R e c h t ist".

Die Bedeutung des Reichsfinanzhofes als Stätte weiterer Fortbildung des Gesetzes wird m.E. damit voll und ganz aufrecht erhalten, ja sogar in erhöhtem Maße in den Vordergrund gestellt, als sich sein zukünftiger Arbeitsstoff zwar verkleinert,

aber jede seiner Entscheidungen nunmehr grundlegenden Charakter trägt. Ein weiteres Eingehen auf diese Frage erscheint mir nicht zweckmäßig, da jede Äußerung in bezug auf die zukünftige Steuerreform lediglich eine Vermutung darstellt.

Abkürzungen.

a.F. . . . . = alte Fassung
n.F. . . . . = neue Fassung
a.a.O. . . . . = an anderem Ort
A.-G. . . . . = Aktiengesellschaft
AO. . . . . = Abgabenordnung
BGB. . . . . = Bürgerliches Gesetzbuch
Bf. . . . . = Beschwerdeführer
Bfin. . . . . = Beschwerdeführerin
DStBl. . . . . = Deutsches Steuerblatt
DStZ. . . . . = Deutsche Steuerzeitung
EStG. . . . . = Einkommensteuergesetz vom 10.8. 1925
Entsch. . . . . = Entscheidung
HGB. . . . . = Handelsgesetzbuch
KörpStG. . . . . = Körperschaftssteuergesetz vom 10.8.1925
K.-G. . . . . = Kommanditgesellschaft
K.-G.a.A. . . . . = Kommanditgesellschaft auf Aktien
OVG. . . . . = Oberverwaltungsgericht
RFH. . . . . = Reichsfinanzhof
RFH.amtl.Slg.Bd. = amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes, Band
RGBl. . . . . = Reichsgesetzblatt
RStBl. . . . . = Reichssteuerblatt
St.-Arch. . . . . = Steuer-Archiv
StW. . . . . = Steuer und Wirtschaft
Urt. . . . . = Urteil
VStG. . . . . = Vermögenssteuergesetz.

Anhang.

Wortlaut folgender Gesetzesbestimmungen:

1. Handelsgesetzbuch:

§ 40 Die Bilanz ist in Reichswährung aufzustellen. Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.
Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbringliche Forderungen abzuschreiben.

§ 261 (a.F.)
Für die Aufstellung der Bilanz kommen die Vorschriften des § 40 mit folgenden Maßgaben zur Anwendung:

1. Wertpapiere und Waren, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, dürfen höchstens zu dem Börsen- oder Marktpreise des Zeitpunktes, für welchen die Bilanz aufgestellt wird, sofern dieser Preis jedoch den Anschaffungs- oder Herstellungspreis übersteigt, höchstens zu dem letzteren angesetzt werden;
2. andere Vermögensgegenstände sind höchstens zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis anzusetzen;
3. Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird;

4. die Kosten der Errichtung und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden;
5. der Betrag des Grundkapitals und der Betrag eines jeden Reserve- und Erneuerungsfonds sind unter die Passiva aufzunehmen;
6. der aus der Vergleichung sämtlicher Aktiva und sämtlicher Passiva sich ergebende Gewinn oder Verlust muß am Schlusse der Bilanz besonders angegeben werden.

§ 261 (n.F.)

Für den Ansatz der einzelnen Posten der Jahresbilanz gelten folgende Vorschriften:

1. Anlagen und andere Vermögensgegenstände, die dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei seiner Verteilung auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug oder in der Form von Wertberichtigungskonten in Ansatz gebracht wird. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen im angemessenen Umfang Abschreibungen berücksichtigt und angemessene Anteile an den Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten hierbei nicht als Bestandteile der Betriebs- und Verwaltungskosten.

   Wertpapiere, die dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungskosten angesetzt werden, soweit nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen auf die Anschaffungskosten erforderlich machen.
2. Wertpapiere und andere Vermögensgegenstände, die nicht dauernd zum Geschäftsbetrieb der

Gesellschaft bestimmt sind, sowie Waren und eigene Aktien der Gesellschaft dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei der Berechnung der Herstellungskosten findet die Vorschrift der Nr.1 Abs. 1 Satz 2 Anwendung.

Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtage, so ist höchstens dieser Börsen- oder Marktpreis anzusetzen.

Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, falls ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, den Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtage beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzusetzen.

3. Die Kosten der Gründung und der Kapitalerhöhung dürfen nicht als Aktiven eingesetzt werden.
4. Für den Geschäfts- oder Firmenwert darf ein Posten unter die Aktiven nicht eingesetzt werden. Übersteigt jedoch die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingesetzte Aktivposten ist durch angemessene jährliche Abschreibung zu tilgen.
5. Anleihen der Gesellschaft sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag unter die Passiven aufzunehmen. Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabepreis, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingesetzte Aktivposten ist durch jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Anleihe verteilt werden dürfen.
6. Der Betrag des Grundkapitals ist unter die Passiven zum Nennbetrag einzusetzen.

2. Einkommensteuergesetz:

§ 12.

(1) Der Gewinn (§ 7 Abs.2 Nr.1) ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwerts oder abzüglich des Minderwerts der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs, der dem Betriebe dienenden Gebäude nebst Zubehör sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schlusse des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts. Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagekapital gehört, bleiben außer Betracht. Bei Steuerpflichtigen, bei denen nach der Art des Betriebs das der Berufstätigkeit dienende Vermögen am Schlusse der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt und am Schlusse des Steuerabschnitts Waren über das übliche Maß hinaus nicht vorhanden sind, ist es zulässig, lediglich den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen.

(2) .....

(3) .....

§ 13. Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches tatsächlich führen, ist der Gewinn (§ 7 Abs.2 Nr.1, § 12) der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betriebe (§ 12 Abs.2), die abzugsfä-

higen Ausgaben (§§ 15 bis 18) und die Bewertung (§§ 19 bis 21) zu beachten. Die Vorschriften des § 12 Abs.3 finden entsprechende Anwendung.

§ 16.

(1) Werbungskosten sind die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen.

(2) Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, dürfen nicht in dem Steuerabschnitte der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden. Sie können vielmehr für einen Steuerabschnitt höchstens mit dem Betrage berücksichtigt werden, der sich bei der Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung ergibt (Absetzung für Abnutzung).

(3) Die Absetzungen für Abnutzung sind nur zulässig für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literatirsche und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen. Die Absetzungen bemessen sich nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises. Die Absetzungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis (§ 19 Abs.2) vorgenommen werden und sind nach Hundertsätzen zu bemessen.

(4) Bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen und anderen einen Verbrauch der Substanz bedingenden Betrieben sind Absetzungen für Substanzverringerungen zulässig, die Vorschriften des Abs.3 Satz 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

(5).....

§ 19.

(1) Für die einzelnen dem Betriebe gewidmeten Gegenstände ist für den Schluß des Steuerabschnitts (§ 12 Abs.1, § 13) der gemeine Wert zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Gegenständen, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, ist nicht der bei der Veräußerung jedes Gegenstandes im einzelnen erzielbare Preis zu ermitteln, vielmehr ist davon auszugehen, daß der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebs dient, dem er zur Zeit der Bewertung angehört.

(2) Anstelle des gemeinen Wertes kann der Steuerpflichtige den Anschaffungs- oder herstellungspreis unter Abzug der nach § 16 Abs.2 bis 4 zulässigen Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung einsetzen. Ist ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis nicht gegeben, so gilt als solcher der Betrag, der für den Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbes durch den Steuerpflichtigen unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen hätte aufgewendet werden müssen.

(3) Werden einem Betriebe Gegenstände gewidmet, die dem Steuerpflichtigen schon vorher gehört haben, so dürfen sie mit keinem höheren als dem gemeinen Werte im Zeitpunkt der Widmung angesetzt werden. Ist bei einem Steuerpflichtigen ein Steuerabschnitt, für den eine Gewinnermittlung nach § 12 Abs.1, § 13 vorzunehmen war, nicht vorangegangen, so dürfen unbeschadet der Vorschrift des Satzes 1 für den Beginn des Steuerabschnitts die dem Betriebe gewidmeten Gegenstände mit keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden.

§ 20.

(1) Bei Gegenständen, die bereits am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen oder im Falle

unentgeltlichen Erwerbs eines Betriebs zum Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers gehört haben, ist der für den Schluß eines Steuerabschnitts angesetzte Wert eines Gegenstandes bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers auch weiterhin für die folgenden Steuerabschnitte anzusetzen; der Steuerpflichtige kann jedoch für den Schluß des Steuerabschnitts an Stelle des Anschaffungs- oder Herstellungspreises den niedrigeren gemeinen Wert und an Stelle des angesetzten gemeinen Wertes den um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungspreis ansetzen, wenn dieser niedriger ist.

(2) Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs kann für die Veranlagung des letzten Betriebsinhabers stets auch der höhere gemeine Wert angesetzt werden, ohne Rücksicht darauf, ob beim Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts der gemeine Wert oder der Anschaffungs- oder Herstellungspreis eingesetzt war.

3. Reichsabgabenordnung:

§ 4. Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

§ 137. Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden; die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder

Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen.

§ 138. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Als lediglich persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, denen der Steuerpflichtige aus Gründen, die in seiner Person oder der Person seiner Rechtsvorgänger liegen, unterworfen ist. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

Vor Feststellung des gemeinen Wertes ist bei ausländischen Unternehmungen sowie bei gewerblichen und landwirtschaftlichen Neuanlagen auf Antrag des Pflichtigen die für ihn zuständige amtliche Vertretung gutachtlich zu hören.

Lebenslauf.

Als Sohn des Kaufmanns Wilh. Schneider geboren am 19. November 1906 zu Wiesbaden-Biebrich besuchte ich das Reform-Realgymnasium meiner Vaterstadt. Ostern 1927 bestand ich das Abiturientenexamen. Mit dem Sommersemester 1927 bezog ich die Universität Frankfurt a.M., um mich dem Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften zu widmen. Im Mai 1931 legte ich mein Diplom-Examen ab und promovierte, unter Einbeziehung meiner insgesamt fast 3-jährigen praktischen, kaufmännischen Tätigkeit, im Sommersemester 1935 zum Doktor der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät an der Johann Wolfgang Goethe Universität zu Frankfurt a.Main.

Albert Schneider.